

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU

Laskentatoimen laitos



KANSAINVÄLISEN TYTÄRYHTIÖN OHJAUS

Case: Corenso United Oy Ltd

HELSINGIN
KAUPPAKORKEAKOULUN
KIRJASTO

8753

Laskentatoimen pro gradu -tutkielma
Pasi Kyckling
Syksy 2002

Laskentatoimen _____ laitoksen

laitosneuvoston kokouksessa 8 / 10 2002 hyväksytty

arvosanalla hyvä 70 pistettä

KTT Pontus Troberg

KTT Veijo Riistama

Kansainvälisen tytäryhtiön ohjaus

Case: Corenso United Oy Ltd

Tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää minkälaisia menetelmiä käytetään kansainvälisen konsernin tytäryhtiöitä ohjattaessa ja kontrolloitaessa. Tutkimuksen case- osassa haluttiin keskittyä Corenso- ja Stora Enso -konserniin perustettavan tytäryhtiön – Corenso North American – ohjaukseen ja kontrollointiin. Case-osassa kunkin yksittäisen tytäryhtiön ohjaamiseen ja kontrollointiin käytettävän välineen toiminta ja merkitys pyrittiin käymään läpi. Lisäksi tytäryhtiön ohjaamiseen ja kontrollointiin sekä raportointiprosessiin vaikuttavat kulttuurierot Suomen ja Yhdysvaltojen välillä pyrittiin selvittämään perustuen esitettyyn nelioportaiseen kulttuuridimensiomalliin.

Lähdeaineisto ja tutkimusmenetelmä

Tutkimuksen aluksi laadittiin kirjallisuuskatsaus kotimaisista ja ulkomaisista artikkeleista ja teoksista. Kirjallisuuden pohjalta pyrittiin luomaan yleiskuva kansainvälisen tytäryhtiön ohjaukseen ja kontrollointiin keskittyvästä aineistosta. Case-osa perustuu osallistuvaan havainnointiin. Näin hankittua tietoa on osin syvennetty ja tarkennettu keskusteluilla case-yhtiön henkilöstön kanssa.

Tulokset

Tutkimuksen tuloksena todettiin, että kansainvälinen emo-tytäryhtiö suhde on aina kompromissi yhtenäistymisestä ja eriytymisestä. Yksittäiseen tilanteeseen paras mahdollinen ratkaisu on löydettävissä ottamalla huomioon tilanteeseen vaikuttavat seikat. Case-osassa todettiin Stora Enso -konserniin kuuluvan Corenso United Oy Ltd:n ohjaavan ja kontrolloivan uutta tytäryhtiötään käyttäen kontrollimenetelmien yhdistelmää. Jälkikäteen tapahtuva lähinnä taloudellinen kontrollointi havaittiin pääasialliseksi menetelmäksi, mutta se ei sulje pois etukäteen tytäryhtiön henkilövalinnoilla tapahtuvaa kontrollia eikä yhteisesti asetetuilla tavoitteilla toteutettua kontrollia ja ohjausta vaan case-yhtiössä käytössä on yhdistelmä näistä kolmesta. Kulttuurieroilla ei havaittu olevan juurikaan vaikutusta tytäryhtiön ohjaukseen, kontrollointiin tai raportointiin.

Avainsanat

Kansainvälinen emo-tytäryhtiö suhde, ohjaus, kontrollointi, Stora Enso Oyj, Corenso United Oy Ltd

SISÄLLYS

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen lähtökohdat	1
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tarkoitus sekä rajaus	2
1.3 Tutkimuksen motivaatio	4
1.4 Tutkimusmenetelmä	5
1.4.1 Reliabiliteetti ja validiteetti	6
2. KANSAINVÄLINEN EMO- TYTÄRYHTIÖ SUHDE	8
2.1 Päätöksenteko prosessina	8
2.2 Tytäryhtiön ohjaus	11
2.2.1. Ohjausjärjestelmä	13
2.2.1.1 Organisaatio	13
2.2.1.2 Suunnittelujärjestelmä	14
2.2.1.3 Informaatiojärjestelmä	16
2.3 Kontrolli ja koordinointi	17
2.3.1 Käsitysero	24
2.4 Ongelmakohdat toiminnan ohjauksessa	26
2.5 Aikaisempi tutkimus	28
3. LASKENTATOIMI KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA	30
3.1 Ulkoinen laskenta	30
3.1.1 Laskelmien tarkoitus ja käyttäjät	31
3.1.2 Informointilaskelmat	32
3.2 Sisäinen laskenta	32
3.2.1 Johdon tiedontarpeet	33
3.2.2 Johdon tietojärjestelmät	34
3.2.3 Päätöksentekoa tukevat laskelmat	36
3.2.3.1 Suunnittelulaskelmat	37
3.2.3.2 Tarkkailulaskelmat	39
3.3 Informaation määrä ja laatu	39
4. KULTTUURIEROT	41
4.1 Hofsteden teoria	41
4.1.2 Suomalainen kulttuuri	45
4.1.3 Yhdysvaltalainen kulttuuri	46

5. CASE: CORENSO NORTH AMERICA	47
5.1 Yritysesittely	47
5.1.1 Stora Enso Oyj	47
5.1.2 Corenso Group	48
5.1.3 Corenso North America	48
5.2 Lähtötilanne	49
5.2.1 Asetetut tavoitteet	51
5.2.2 Muutostarve ja haasteet	54
5.3 Corenso North American ohjaus	56
5.3.1 Kontrollointi ja koordinointi	56
5.3.2 Käsitysero	58
5.3.3 Corenso NA:n management	59
5.3.4 Tiedonkulku	60
5.4 Laskenta- ja raportointijärjestelmä	61
5.4.1 Uusi järjestelmä	63
5.4.2 Laadittavat raportit	65
5.4.2.1 Pikatulos	65
5.4.2.2 Tilinpäätökset	66
5.4.2.3 Budjetti	67
5.4.2.4. Investoinnit: Investointikortti ja –raportti	68
5.4.2.5 Avaintunnusluvut	70
5.4.2.6 Corenso NA:n sisäiset raportit	70
5.5 Business intelligence	72
5.5.1 ASKI-tietokanta	73
5.5.2 Coral-tietokanta	74
5.5.3 TQM ja Excellence 2005	75
5.6. Havainnot kulttuurista, kulttuurieroista ja niiden vaikutuksesta	79
 6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	 81
 7. LÄHTEET	 86
 Liitteet	

KUVIOT

Kuvio 1. Tytäryhtiöön vaikuttavat ulkoiset seikat	12
Kuvio 2. Kontrollimuodon valinta	21
Kuvio 3. Käsitysero emo-tytäryhtiö suhteessa	25
Kuvio 4. Ongelmat tytäryhtiön toiminnan suunnittelussa	27
Kuvio 5. Toimivan johdon tietojärjestelmän hyödyt	35
Kuvio 6. Yrityksen johtamisprosessin perustehtävät	36
Kuvio 7. Laskentatoimen systematiikka	37
Kuvio 8. Epävarmuuden välttäminen vs. valtaetäisyys	43
Kuvio 9. Yksilöllisyys ja yhteisöllisyys vs. maskuliinisuus ja feminiinisyys	44
Kuvio 10. Hyperion Enterprise pikatulosohjeet	51
Kuvio 11. Corenso NA:n raportointisuhteiden ja –aikataulun muuttuminen	55
Kuvio 12. Corenso NA Stora Enso konsernin Hyperion organisaatiossa	62
Kuvio 13. Excellence 2005	76

LIITTEET

Liite 1. Luettelo kuvioissa 8 ja 9 käytetyistä lyhenteistä
Liite 2. Corenso NA:n kartonkikone #13:sta pikatulosraportti
Liite 3. Corenso konserni, kuukausittainen hylsyteollisuusvertailu
Liite 4. Corenso NA:n investointiraportti
Liite 5. ASKI tietokanta
Liite 6. Coral tietokanta

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Yritystoiminta on kansainvälistynyt voimakkaasti viime vuosikymmeninä. Jokaisessa taloudellisesti ja yhteiskunnallisesti kehittyneessä valtiossa on yrityksiä, joiden tytäryhtiöt ovat ulkomaisia ja vastaavasti kyseisessä maassa toimii yhtiöitä, joiden emoyhtiöt ovat ulkomaisia. Myös suomalaiset yritykset ovat kansainvälistyneet ripeästi. Kauppalehden (26.01.2001, 9) mukaan suomalaisyritykset ostivat vuonna 2000 ulkomaalaisia yhtiöitä 121 kappaletta yhteenlasketun kauppahinnan noustessa 17 miljardiin euroon.

Nykyajan organisaatiot ovat yhä suuremmassa määrin riippuvaisia informaatiojärjestelmistään. Informaation on sanottu olevan yrityksille yhtä tärkeä resurssi kuin esimerkiksi sen henkilöstö tai tuotantovälineet. Kilpailukyvyyn ylläpitämiseksi ja lisäämiseksi yrityksen johdon on kyettävä tekemään kussakin tilanteessa parhaat mahdolliset päätökset yhtiön toiminnan ohjaamiseksi kohti johdon ja omistajien asettamia lyhyen ja pitkän aikavälin toiminnallisia ja strategisia tavoitteita. Tämä on mahdollista huolehtimalla siitä, että informaatiojärjestelmät pystyvät tuottamaan käyttökelpoisia raportteja organisaation johdon päätöksenteon tueksi.

Monikansallisissa yhtiöissä tehokkaan ohjaus- ja kontrollijärjestelmän tarve on kansainvälistymiskehityksen johdosta kasvanut entisestään. Kansainvälistymiskehityksen alussa oletettiin virheellisesti, että yritysten väliset erilaiset johtamis-, laskenta- ja raportointikäytännöt olisi helppo yhtenäistää, mutta laajentumiskehityksen edetessä on ilmennyt ongelmia ja yritysten on ollut pakko uudelleen arvioida tekemänsä oletukset muutosprosessin helppoudesta. Yhtenäistymispyrkimyksissä ilmenneet ongelmat johtuvat kansainvälisessä emo- ja tytäryhtiö suhteessa olevasta molemminpuolisesta ymmärryksen puutteesta, yhteistyön tehottomuudesta, erilaisista liiketoimintaympäristöistä ja asioiden kanssa tekemisissä olevien henkilöiden eriävistä taustoista.

Laskentatoimen informaatiojärjestelmät ovat yrityksen talousosastojen ylläpitämiä. Lisäksi useissa tapauksissa talousosaston järjestelmät sisältävät talousinformaation lisäksi muun yhtiössä raportoitavan tiedon. Johdon päätöksentekoa pyritään avustamaan erilaisilla yhtiön tilaa ja toimintaa kuvaavilla raporteilla. Taloushallinto siis tuottaa yrityksen johtamista avustavia ja taloutta sekä muuta yhtiön toimintaa kuvaavia raportteja erityisesti yritysjohton, mutta myös yrityksen muiden sidosryhmien käyttöön. Majala (1993, 18) on määritellyt laskentatoimen lyhyesti, mutta kattavasti:

Yrityksen laskentatoimi on järjestelmä ja kieli, jonka tehtävänä on tuottaa päätöksenteon tueksi tarvittavaa informaatiota ja jonka avulla yrityksessä kommunikoidaan, sitä ohjataan, tavoitteita yhteismitallistetaan sekä toiminnan tulokset raportoidaan sidosryhmille.

Yrityksen laskentatoimi voidaan siis määritellä suunnitelmalliseksi toiminnaksi, jonka päätehtävänä on kerätä ja rekisteröidä tietoja ja jalostaa kerättyä tietoa helpommin käytettävään muotoon. Laskentatoimen tehtävät jakautuvat kahteen pääryhmään: rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Ensimmäisen täyttämiseksi yrityksestä kerätään ja rekisteröidään yrityksen taloutta kuvaavia tietoja raportointia varten. Rekisteröintitehtävää kutsutaan myös yrityksen kirjanpidoksi. Hyväksikäyttötehtävä puolestaan pitää sisällään rekisteröityjen tietojen muokkaamista raporteiksi yritystaloudellisen päätöksenteon tueksi. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 35 ja 385)

Stora Enso Oyj julkisti maaliskuun alussa vuonna 2000 ostaneensa yhdysvaltalaisen Consolidated Papers Inc.- metsäyhtiön. Kaupan arvo oli 4,9 miljardia euroa. Puolet kauppasummasta maksettiin käteisellä ja puolet Stora Enso Oyj:n osakkeilla. Kaupan jälkeen Stora Enso Oyj kilpailee maailman suurimman paperin- ja kartongintuottajan tittelistä yhdessä yhdysvaltalaisen International Paperin kanssa 15 miljoonan tonnin vuosituotannolla. Consolidated Papers -kaupan yhteydessä Stora Enso Oyj:n omistukseen tulivat myös Consolidated Papersin hylsykartonkikone BM 13 ja hylsytehdas. Stora Enso Oyj:llä on tytäryhtiö, Corenso United Oy Ltd, josta Stora Enso Oyj omistaa 71% ja UPM-Kymmene Oyj 29%. Corenso United Oy Ltd:n toimialana on hylsykartongin ja hylsyjen valmistus. Vuoden 2002 alusta Consolidated Papersin kartonkikone BM 13 ja hylsytehdas yhtiöitetään Corenso United Oy Ltd:n tytäryhtiöksi – Corenso North Americaksi (Corenso NA:ksi).

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tarkoitus sekä rajaus

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää kansainvälisessä konsernissa käytettäviä tytäryhtiöiden ohjaamis- ja kontrollointikeinoja. Case-konsernissa tutkitaan miten tytäryhtiön laskenta- ja raportointijärjestelmä ja sen perusteella laadittavat raportit ja muut käytettävät välineet tukevat johdon päätöksentekoprosessia ja tytäryhtiön kontrollointia sekä ohjausta. Erityisesti keskitytään tutkimaan case-yhtiön emoyhtiön valitsemaa ohjaus- ja kontrollijärjestelmää sekä emoyhtiön johdon päätöksentekoprosessia ja tytäryhtiön ohjausta ja kontrollia tukevia apuvälineitä. Lisäksi

selvitetään miten kohdeyrityksessä onnistuttiin siirtymään tulosityksikköaikakaudesta toimimaan itsenäisenä juridisena yhtiönä uuden omistajan alaisuudessa.

Stora Enso -konsernin raportointivaatimukset ovat tyypillisiä suuren pörssiyhtiön vaatimuksia. Raportointi noudattaa koko konsernissa samoja yhtenäisiä periaatteita. Täten myös ulkomaisten tytäryhtiöiden on raportoitava konsernin ohjeiden ja vaatimusten mukaisesti. Raportointiprosessin on tarkoitus olla nopeaa, koska osavuositarkastukset ja vuositilinpäätökset julkaistaan kireällä aikataululla tilikauden päättymisen jälkeen arvopaperimarkkinalain toisen luvun mukaisesti. Lisäksi johdon tarpeita varten laadittavat sisäiset raportit on saatava johdon käyttöön mahdollisimman nopeasti, jotta niistä olisi mahdollisimman paljon hyötyä tytäryhtiön ohjaamisessa.

Varsinaisena tutkimusongelmana tässä tutkimuksessa on case-konsernin johdon päätöksenteon ja tytäryhtiön ohjauksen sekä kontrolloinnin tukena käytettävien eri välineiden selvittäminen. Myös valittu ohjaus- ja kontrollointijärjestelmä pyritään tutkimaan ja kuvaamaan. Lisäksi tutkimuksen avulla uuden tytäryhtiön ohjaus-, kontrollointi- ja raportointiprosessi halutaan saada toimimaan yhtenevästi case-konsernin muiden tytäryhtiöiden kanssa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että emoyhtiö saa käyttöönsä haluamansa välineet tytäryhtiön toiminnan ohjaamiseksi ja että tytäryhtiön laskenta- ja raportointijärjestelmä olisi toimiva siten, että menettelytavat olisivat mahdollisimman tehokkaita ja automatisoituja, jotta tytäryhtiö pystyisi vastaamaan suuren konsernin raportoinnille asettamiin aikataulu- ja laatuvaatimuksiin. Tavoite on mahdollista saavuttaa, jos järjestelmät ovat teknisesti toimivia ja niitä on käyttämässä tehtävään koulutettu henkilöstö. Toisaalta myös emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen saumaton yhteistyö ja kommunikaation helppous edesauttavat järjestelmien ja koko emo-tytäryhtiö suhteen toimivuutta.

On huomattava, että emo- ja tytäryhtiö sijaitsevat erilaisissa kulttuureissa ja fyysisestikin kaukana toisistaan. Tytäryhtiö sijaitsee Wisconsinissa Yhdysvalloissa ja emoyhtiö Suomessa. Aikaero emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä on 8 tuntia. Tytäryhtiö joutuu toimimaan sijaintivaltionsa säännösten puitteissa kun taas emoyhtiö toimii Suomessa paikallisten normien mukaisesti. Tämä tekee laskenta- ja raportointijärjestelmän kehittämisestä haasteellisempaa, koska asioita tulee ajatella laajemmin eikä puhtaasti teknisestä näkökulmasta.

Tässä tutkimuksessa on siis tarkoitus keskittyä Consolidated Papersin kartonkikoneen BM 13 ja hylsytehtaan yhtiöittämiseen Corenso United Oy Ltd:n tytäryhtiöksi Corenso North Americaksi ja etenkin yhtiöittämisen jälkeen emoyhtiön ohjauksessa ja koordinoinnissa käyttämien metodien ja välineiden selvittämiseen. Lisäksi tytäryhtiölle pyritään luomaan laskenta- ja raportointijärjestelmä,

jolla on mahdollista vastata kansainvälisen konsernin asettamiin raportoinnin aikataulu- ja laatuvaatimuksiin. On selvää, että kansainväliseen yrityskauppaan ja haltuunottoon liittyy paljon haasteita. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan ole tarkoitus selvittää näitä kaikkia vaan tutkimuksessa pyritään keskittymään ohjaus-, kontrollointi- ja päätöksentekoprosessin ja sitä tukevien välineiden selvittämiseen kohdekonsernissa.

1.3 Tutkimuksen motivaatio

Tytäryhtiön toiminnan ohjaaminen kohti asetettuja päämääriä ja halutunlaisen kontrollin sekä yhteistyön saavuttaminen on olennaisen tärkeää konsernin johdon kannalta, jotta kokonaisuuden toiminnan optimointi onnistuisi parhaiten. Laskenta- ja raportointijärjestelmän tuottama yhtenäinen informaatio on yksi tärkeimmistä välineistä tytäryhtiön toimintojen ohjaamisessa, sen toiminnan suunnittelussa ja resurssien allokoinnissa sekä päätöksenteon tukemisessa erilaisissa ongelmatilanteissa. Tytäryhtiön toimivan johdon palkitsemisjärjestelmä on mahdollista luoda, kunhan on otettu käyttöön omistajan tarpeiden mukainen toimiva ja luotettava laskenta- ja raportointijärjestelmä. Konsernin toimintaa optimoitaessa yhtenäinen ja näin ollen vertailukelpoinen kannattavuus-, tuottavuus-, laatu- ym. tieto auttaa tekemään kussakin tilanteessa kokonaisuuden kannalta oikeita päätöksiä. Lisäksi sisäisen kommunikaation ja bench markin avulla on mahdollisuus jakaa ja siirtää konsernissa jo jossain yksikössä käytössä olevia parhaita toimintatapoja konsernin kaikkiin osiin.

Corenso North America toimii emoyhtiönsä kanssa samalla toimialalla, joten vertailukelpoisten raporttien saaminen on edellytys toiminnan integroimiselle ja optimoimiselle konsernin sisällä. Konsernin eri osissa jo käytössä olevia hyviksi havaittuja toimintatapoja halutaan siirtää konsernin muihin osiin mahdollisten heikkouksien karsimiseksi. Konsernin tytäryhtiöiden välinen tehtäväjako on oltava selvä, jotta ne eivät kilpailisi keskenään vaan toimisivat yhteisten tavoitteiden saavuttamiseksi optimoiden Corenso-konsernin toiminta kokonaisuutena. Toisaalta tällä hetkellä Corenso North American tapauksessa konsernin sisäinen kilpailu on vältettävissä jo yksinomaan sen takia, että yhtiö sijaitsee maantieteellisesti muista tytäryhtiöistä suhteellisen erillään ja näin ollen sen markkina-alue ja asema markkina-alueellaan on konsernin näkökulmasta kohtuullisen selkeä. Corenso NA kuitenkin jalostaa emoyhtiönsä tuotteita, joten toimiva yhteistyö on tämän takia välttämätöntä. Lisäksi samalla toimialalla toimiminen mahdollistaa yhtenäisten ja mahdollisimman tehokkaiden menettelytapojen luomisen.

Suomen kirjanpitolaki ja –asetus sekä osakeyhtiölaki vaativat emoyhtiön, tytäryhtiöiden ja osakkuusyhtiöiden tilinpäätösten yhdistelyä konsernitilinpäätökseksi, jonka laatimisvelvollisuuden perusteena on tosiasiallinen määräysvalta tytäryhtiössä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta on myös poikkeuksia, mutta niiden tarkka esittelemine ei ole tämän tutkimuksen kannalta mielekäästä eikä tarpeellista. Kuitenkin voidaan todeta, että Corenso United Oy Ltd on tutkimushetkellä vallitsevissa olosuhteissa velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen samoin kuin Stora Enso Oyj Corenso United Oy Ltd:n emoyhtiönä.

Tarkasti säädelyt tilinpäätöskäytännöt ovat olennainen osa toimivaa pääomamarkkinajärjestelmää. Julkisilla pääomamarkkinoilla korkeatasoinen laskentainformaatio vähentää epävarmuutta ja lisää tehokkuutta sekä sijoittajien luottamusta. Laskentajärjestelmän on siis oltava kunnossa ja laadittavien raporttien täytettävä asetetut vaatimukset, jotta ne voisivat tarjota yrityksen ulkoisille sidosryhmille hyödyllistä tietoa ottaen huomioon kunkin sidosryhmän eroavat tiedontarpeet. Tuotettavan tiedon tulee olla standardimuotoista, asianmukaista, vertailukelpoista ja luotettavaa.

Jokaisen kansainvälisen yrityskaupan yhteydessä syntyy jonkin tasoinen tarve yhdistää ostajan ja ostetun yrityksen toimintaa ja erilaisia järjestelmiä. Kunkin uuden tytäryhtiön ohjaus ja kontrollointi aloitetaan emoyhtiön valitsemalla tavalla, jotta yrityskaupalla asetetut toiminnalliset ja strategiset tavoitteet toteutuisivat ja jotta yrityskaupasta saatavissa olevat synergia- ja muut hyödyt tulisivat hyödynnettyä. Tässä tutkimuksessa käsiteltävä tapaus on yksilöllinen kuten muutkin yrityskaupat. Tästä huolimatta tämän tutkimuksen avulla on mahdollisuus oppia tulevia samankaltaisia tapauksia ajatellen, mitkä asiat ovat tärkeitä, mitkä ongelmallisia ja miten eri ongelmat pyritään ratkaisemaan sekä miten valitut ratkaisuvaihtoehdot tämän tutkimuksen perusteella toimivat.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus toteutetaan case-tutkimuksena. Case-tutkimus on valittu tutkimusmenetelmäksi, koska sen oletetaan parhaiten vastaavan tutkimukselle asetettuja tavoitteita. Scapens (1990, 265) on jakanut case-tutkimukset viiteen luokkaan:

1. kuvaileva (descriptive) case-tutkimus
2. havainnollistava (illustrative) case-tutkimus
3. kokeileva (experimental) case-tutkimus
4. tutkiva (exploratory) case-tutkimus
5. selittävä (explanatory) case-tutkimus

Tämä tutkimus vastaa edellä esitetyn Scapensin jaottelun perusteella pääosin kuvailevaa, mutta osittain havainnollistavaa tutkimusta. Tutkimuksessa pyritään kuvaamaan Corenso North American ohjaamista ja kontrollointia ja etenkin siinä käytettäviä välineitä. Osallistumalla työskentelyyn kohdeyrityksessä pyritään havainnollistamaan tytäryhtiötä perustettaessa vallitseva tilanne ja tavoite, johon Corenso North American yhtiöittämisen jälkeen Corenso United Oy Ltd:n johto haluaa pyrkiä. Syntynyttä ohjaus- ja kontrollointitapaa verrataan mahdollisten poikkeamien osalta muualla Corenso-konsernissa käytettyihin menettelytapoihin. Päämääränään on, että kohdeyritystä ohjattaisiin ja kontrolloitaisiin yhtenäisillä periaatteilla ja välineillä verrattuna muihin Corenso-konsernin tytäryhtiöihin.

1.4.1 Reliabiliteetti ja validiteetti

Satunnaiset virheet aiheuttavat eroja mittaustulosten välillä mittauksia toistettaessa. Tätä osaa mittaustuloksen tarkkuudessa kutsutaan reliabiliteetiksi eli mittauksen luotettavuudeksi. Jotta mittarin reliabiliteetti olisi hyvä, mittarin tulisi olla stabiili eli mittaustuloksien tulisi siis olla erilaisissa olosuhteissa sama. Tiettyä kohdetta koskevien mittaustulosten hajonnan tulisi olla alhainen. Mittarin validiteetti puolestaan tarkoittaa valitun teoreettisen käsitteen ja sitä vastaavan empiirisen mittarin sisällöllistä vastaavuutta. Mittarin validiteetti on hyvä silloin, kun mitataan juuri sitä asiaa, jota oletetaan ja halutaan mitattavan. (Korhonen ym. 1996, 107)

McKinnon (1998, 37-39) on tutkinut reliabiliteettia ja validiteettia häiritseviä tekijöitä. Hän on jakanut nämä tekijät neljään eri luokkaan:

1. Tutkijasta johtuva käyttäytymisen muuttuminen.
2. Tutkijan tekemät virhetulkinnat.
3. Rajoitettu tietojen käytettävyys.
4. Ihmisen mielen monimutkaisuus ja rajoittuneisuus.

Ensimmäisellä häiriötekijällä McKinnon tarkoittaa tutkimuksen kohteen reagointia tutkijan läsnäoloon. Reagointi voi olla käyttäytymisen muuttamista normaalista tai normaalista poikkeavien mielipiteiden esittämistä tutkijan kanssa käytävissä keskusteluissa. Tällöin tutkimus ei koske enää normaalia olotilaa vaan tutkijan läsnäolollaan aiheuttamaa uutta tilaa. Tutkijalle onkin tärkeää huomioida läsnäolonsa mahdollinen vaikutus tutkittavan käytökseen. (McKinnon 1998, 37)

Tutkijan tekemät omat tulkintavirheet johtuvat McKinnonin mukaan tutkijan subjektiivisesta näkemyksestä tutkittavaan asiaan. Tutkija saattaa turhaan pitää joitain kuulemiaan ja näkemiään asioita suhteettoman tärkeinä ja tulkita asioita virheellisesti omasta kokemuspohjastaan johtuen. Tutkijasta johtuva häiriö on läsnä koko tutkimuksen tekoajan, sillä se ei rajoitu vain tiedonkeruuseen ja haastatteluihin vaan myös tulosten tulkintaan. Luonnollisestikaan tutkijan subjektiivista näkökulmaa ei ole mahdollisuus sulkea täysin tutkimuksen ulkopuolelle, mutta sitä on pyrittävä hallitsemaan tutkimustulosten luotettavuuden parantamiseksi. (McKinnon 1998, 37-38)

Kolmanteen McKinnonin mainitsemaan häiriötekijään - rajoitettuun tietojen käytettävyyteen - on olemassa monia syitä. Yleisin näistä on tutkimukseen käytettävän ajan rajallisuus, millä tarkoitetaan sitä, että tutkija ei voi ottaa tutkimuksessaan huomioon tutkimushetkeä aiempia historiallisia taustoja eikä tutkimushetkeä seuraavia tapahtumia. Etenkin historiallisten tapahtumien arvioiminen olisi kuitenkin tärkeää, koska tuntemalla historialliset tapahtumat, tutkija voi parantaa merkittävästi ymmärrystään tutkittavan alueen nykyisestä tilasta. Toinen rajoitettuun tietojenkäyttöön liittyvä häiriötekijä voi olla tutkittavan kohteen asettamat rajoitukset tiettyjen dokumenttien, tapahtumien tai ihmisten käyttämiseen tutkimuksessa, vaikka näillä saattaisi olla huomattava vaikutus tutkimuksen lopputulokseen. (McKinnon 1998, 38)

Viimeinen McKinnonin esittämä häiriötekijä on ihmisen mielen monimutkaisuus ja rajoittuneisuus. Tähän ryhmään kuuluu kahden tyyppisiä häiriötekijöitä: Ensinnäkin ihmisen luonnollinen taipumus unohtaa joitain asioita. Tämä saattaa vaikuttaa tutkimustuloksiin siten, että joitain olennaisia havaittuja asioita jää tuloksissa mainitsematta. On myös mahdollista, että tutkija kiinnittää liiallista huomiota omasta subjektiivisesta katsontakannastaan tärkeisiin asioihin ja tämän takia jättää pois joitain tutkimuksen kannalta olennaisia havaintoja tai tutkimustuloksia. Myös tutkijan omat tutkimuksen aikaiset tunteet voivat vaikuttaa tutkimuksen tuloksiin. Toinen ihmisen mielestä ja monimutkaisuudesta johtuva häiriötekijä on haastateltavien tietoinen pyrkimys johtaa tutkija harhaan kertomalla asioita itselleen mahdollisimman edullisesti tai muuten virheellisesti. (McKinnon 1998, 39)

Tässä tutkimuksessa ymmärrystä Stora Enso -konsernin laskenta- ja raportointijärjestelmistä on hankittu osallistuvalla havainnoinnilla, mikä tarkoittaa työskentelyä Corenso United Oy Ltd:n talousosastolla. Itse case-yrityksestä hankittava tieto kerätään osallistumalla työskentelyyn Corenso North American talousosastolla yhtiöittämisprosessin aikana. Tällöin on mahdollista luoda mahdollisimman täydellinen kuva ennen projektia olemassa olevasta järjestelmästä,

muutostarpeesta ottaen huomioon projektille asetetut tavoitteet ja projektin tuloksena syntyvästä Stora Enso -konsernin periaatteita mukailevan laskenta- ja raportointijärjestelmän toimivuudesta.

Osallistuva havainnointi tutkimusmenetelmänä mahdollistaa normaalia syvemmän perehtymisen tutkittavaan ongelmakenttään. Mukaan on tällöin mahdollista saada sellaisia näkökulmia, jotka eivät kävisi ilmi, jos tutkimus tehtäisiin ulkopuolisen toimesta haastatteluin tai kyselytutkimuksen avulla. Osallistuvalla havainnoinnilla projektissa mukana olevien työntekijöiden todelliset mielipiteet ja muu tietämys projektista saadaan luontevammin ja luotettavammin kerättyä, koska havaintoja voidaan tehdä pidemmän ajanjakson kuluessa eikä vain lyhyiden haastattelujen avulla. Lisäksi osallistuvalla havainnoinnilla saadaan luotettavammin kaikki käytettävissä oleva tutkimuksen kannalta olennainen tieto ja materiaali tutkijan hyödynnettäväksi.

Suurimpana ongelmana osallistuvassa havainnoinnissa on objektiivisen lähestymisen vaikeus. Tutkija saattaa huomaamattaan tehdä havaintoja jo ennen varsinaisen tutkimuksen antamia tuloksia. Tutkijan tekemät tulkinnat saattavat myös muodostua liian subjektiivisiksi. Tästä syystä tässä tutkielmassa hankittua kokemuseräistä tietoa tullaan täydentämään keskustelemalla muidenkin kuin projektissa mukana olevien taloushallinnon ihmisten kanssa niin Stora Enso Oyj:ssä, Corenso United Oy Ltd:ssä ja Corenso NA:ssa. Tutkimusta tehtäessä ja tuloksia tulkittaessa on koko ajan huomattava, että kyseessä on vain yhteen tapaukseen keskittyvä case-tutkimus. Näin ollen tutkimukselta puuttuu laajempi vertailupohja ja tämän takia on vältettävä tekemästä laajempia johtopäätöksiä perustuen vain tässä tutkimuksessa tehtyihin havaintoihin.

2. KANSAINVÄLINEN EMO- TYTÄRYHTIÖ SUHDE

2.1 Päätöksenteko prosessina

Tekemällä liiketoiminnallisesti oikeita päätöksiä johtajalla on paras mahdollisuus onnistua ohjaamaan johtamansa yritys kohti sille asetettuja tavoitteita. Osakkeenomistajan näkökulmasta yrityksen tärkein tehtävä on useimmiten tuottaa lisäarvoa. Tämä onnistuu helpoiten tekemällä yrityksen kannalta oikeita liiketoiminnallisia päätöksiä. Päätöksentekotilanteessa on myös mahdollisuus epäonnistua, jolloin osakkeenomistajille jo luotua lisäarvoa voi tuhoutua siten, että osakkeenomistajan yhtiöön sijoittaman pääoman arvo alenee. Julkisesti noteeratuilla yhtiöillä niiden johdon tekemien päätösten vaikutus yrityksen arvoon on helposti havaittavissa osakekurssin päivittäisistä liikkeistä. Julkisesti noteerattujen yhtiöiden arvoja tarkasteltaessa on otettava

huomioon myös yhtiön ulkoisten seikkojen, kuten yleisen taloudellisen tilanteen, vaikutus tarkasteltavan yhtiön markkina-arvoon.

Päätöksenteko on mitä suuremmassa määrin prosessi. Kunkin yksittäisen päätöksen suuruusluokasta riippuen eri tason henkilöt tekevät yrityksen toimintaan vaikuttavia päätöksiä. Johto esimerkiksi saattaa päättää palkata kymmenen uutta työntekijää. Päätös kuulostaa yksinkertaiselta, mutta todellisuudessa tilanne on aivan toinen. Bodnarin ja Hapwoodin (2001, 565-569) mukaan päätöksentekoprosessi on päätöksen mittakaavasta riippumatta kuusivaiheinen prosessi:

1. Ongelman hahmottaminen ja tarkentaminen.
2. Eri ratkaisuvaihtoehtojen määrittäminen.
3. Eri ratkaisuvaihtoehtojen arvioiminen.
4. Parhaan ratkaisuvaihtoehdon valinta.
5. Valitun ratkaisuvaihtoehdon toteuttaminen.
6. Toteutetun ratkaisun seuranta ja saavutetun lopputuloksen analysointi.

Ongelmat eivät koskaan, ei liiketoiminnassa eikä muualla, ole yksiselitteisiä vaan ne tulevat esiin pieninä paloina sieltä täältä. Yleensä ensimmäisenä esiin tulevat epäkohdat ovat pienimpiä ongelmia. Johto saattaa esimerkiksi havaita ongelmia tuotantokustannusten kasvamisen muodossa ja aloittaa kustannusten karsimisen. Todellinen ongelma saattaa kuitenkin olla aivan muualla, esimerkiksi huonossa myyntisuunnittelussa tai huonosti organisoidussa tuotantolinjassa. Tämän takia päätöksentekoprosessin ensimmäinen ja tärkein vaihe on todellisen ongelman määrittely. Kriittisen ongelmakohdan määrittelyyn ei voi käyttää liikaa aikaa. Jos jo päätöksentekoprosessin alusta alkaen aletaan ratkaista väärää ongelmaa, lopputuloskaan ei voi olla päätöksentekijää tyydyttävä, koska ongelmaa ei näin todellisuudessa ole ratkaistu vaan se tulee esiin myöhemmin jossain toisessa muodossa. (Drucker 2001, 347-351)

Kun ongelma on tarkasti hahmotettu ja kriittinen ongelmakohda määritetty, on johdon seuraavaksi etsittävä ongelmaan ratkaisuvaihtoehtoja. Ratkaisuvaihtoehtojen etsintä saattaa olla vaikeaa ja aikaa vievää työtä. Suuressa konsernissa johto ei välttämättä tunne ongelmakenttää tarpeeksi hyvin. Tämän takia johdon on käytettävä ratkaisuvaihtoehtoja etsiessään ja päätöksiä tehdessään apuna organisaatiostaan sellaisia henkilöitä, jotka tuntevat ongelmakentän parhaiten. Päätöksentekijällä on myös mahdollisuus käyttää ulkopuolisia asiantuntijoita apuna ongelmanratkaisun ja päätöksenteon eri vaiheissa.

Löydetyt ratkaisuvaihtoehdot on arvioitava tarkkaan, jotta löydettäisiin paras mahdollinen ratkaisu käsillä olevaan ongelmaan. Yksi hyvä menetelmä eri vaihtoehtojen vertailuun on kustannus-hyöty lähestymistapa, jonka avulla johto voi verrata kunkin vaihtoehdon kustannuksia ja ratkaisuvaihtoehdon avulla saavutettavia hyötyjä sekä valita tämän mittarin perusteella tehokkaimman mahdollisen ratkaisun. Vaihtoehtojen arvioinnissa johdolla on mahdollisuus käyttää apunaan esimerkiksi laskentaosastonsa tuottamia investointilaskelmia, joiden avulla on myös mahdollista vertailla eri ratkaisuvaihtoehtojen lopputuloksia. Ratkaisuvaihtoehtoja vertailtaessa johdon on otettava huomioon myös ei mitattavissa olevia tekijöitä, kuten yrityksen ulkoinen kuva. (Bodnar & Hopwood 2001, 567-568)

Huolellisen analyysin jälkeen johto valitsee kussakin tilanteessa parhaan tarjolla olevan vaihtoehdon ottaen huomioon valintaan sisältyvän riskin, valinnan taloudellisen vaikutuksen, toimenpiteen ajoituksen ja käytettävissä olevat resurssit. Päätöksenteon jälkeen johdon tehtävänä on saada johtamansa organisaation jäsenet ottamaan valittu ratkaisuvaihtoehto omakseen, jotta valitusta ratkaisusta saataisiin irti kaikki mahdollinen hyöty. Ratkaisun hyväksyminen tarkoittaa käytännössä sitä, että organisaation jäsenet ymmärtävät minkälaista käyttäytymisen tai ajattelutavan muutosta ratkaisu heiltä edellyttää ja että organisaation jäsenet ovat valmiita nämä muutokset toteuttamaan. Kun organisaation jäsenet ovat ottaneet ratkaisun omakseen, toteutetaan ratkaisu käytännössä. Käytännön toteuttaminen saattaa viedä päätöksentekoprosessiin verrattuna huomattavan paljon aikaa, koska ratkaisu ongelmaan saattaa olla esimerkiksi uuden tuotantolaitoksen rakentaminen. (Drucker 2001, 356-359)

Päätöksentekoprosessin viimeisessä vaihteessa johdon tulee seurata, että ongelman ratkaiseminen tapahtuu tehtyjen suunnitelmien mukaan. Jos kaikki ei mene suunnitelmien mukaan tai johto on tehnyt osittain virheellisiä päätöksiä, on seurantavaiheessa voitava vielä reagoida, myöntää virheet ja korjata ne sekä ottaa tehdyistä virheistä opiksi. Hyvä ja helppo tapa seurata päätöksen vaikutuksia on verrata tehtyjä laskelmia päätöksen jälkeen toteutuneisiin lukuihin.

On tärkeää huomata, että on olemassa eri taseisia päätöksiä. Tämän takia kaikkia edellä esitettyjä päätöksentekoprosessin vaiheita ei välttämättä tarvitse käydä läpi vaan etenkin pienemmät päätökset syntyvät vaivattomasti. Suuremmissa päätöksissä sen sijaan edellä kuvattu prosessi käydään tavalla tai toisella läpi. Johtaja ei halua ottaa riskiä, että yhtiön kannalta merkittävä päätös epäonnistuu vain huolimattomasti tehdyn vaihtoehtojen vertailun tai huomaamatta jääneen ratkaisuvaihtoehdon takia.

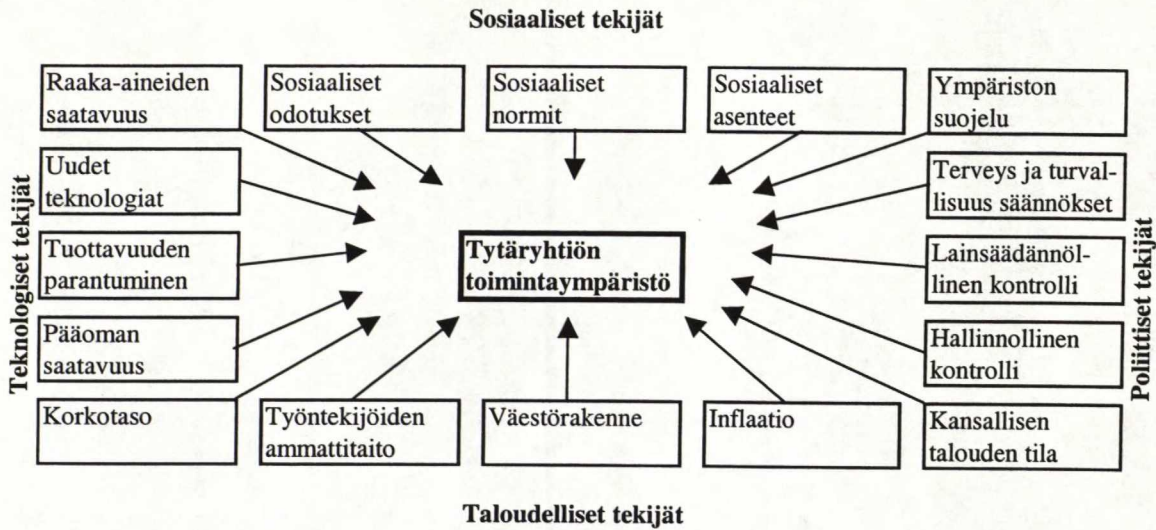
2.2 Tytäryhtiön ohjaus

Kansainvälisten tytäryritysten ohjaaminen ja päätöksenteko kansainvälisessä konsernissa voidaan nähdä kaksisuuntaisena prosessina: eriytymisenä ja yhdentymisenä. Kun organisaation osasten lukumäärä kasvaa, organisaation ohjaaminen ja päätöksenteko hankaloituu ja näin ollen organisaatio helposti ottaa etäisyyttä yksittäisiin jäseniinsä. Vastaavasti pienemmässä organisaatiossa jokaisella yksittäisellä organisaation osalla on suurempi rooli itse organisaation ja kokonaisuuden kannalta. Laskentatoimen näkökulmasta esille nousee kysymys yhtenäisen kirjanpitojärjestelmän tarpeesta koko konsernissa. Tällainen on usein kuitenkin mahdotonta käytännössä toteuttaa, koska toiminnan paras tuntemus on aina paikallisesti siellä missä operaatiotkin ja lisäksi kussakin valtiossa vaaditaan yleisesti paikallisten säännösten mukaisen tilinpäätöksen laatimista. Tähän tilinpäätökseen sitten tehdään tarvittavat täsmäytykset konsernitilinpäätöksen yhdistelyä varten. (Radebaugh & Gray 1993, 435-437)

Kirjallisuudessa esitetään kolme näkökulmaa siihen, miten kunkin tytäryhtiön rooli konsernissa muodostuu (Birkinshaw & Hood, 1998): emoyhtiön päätös, tytäryhtiön päätös ja tytäryhtiön paikallisen ympäristön määrittämä. Teoria emoyhtiössä tehtävästä päätöksestä olettaa, että emoyhtiön johto määrittää tytäryhtiön roolin ja kontrolloi päätöstään erilaisilla muodollisilla ja epämuodollisilla välineillä. Teoria siitä, että tytäryhtiö saa itse määrittää roolinsa, olettaa tytäryhtiöllä olevan vapaus tehdä omat päätöksensä ja näin ollen myös määrittää oma roolinsa. Kolmas teoria olettaa, että tytäryhtiön paikallinen ympäristö omine erityispiirteineen vaikuttaa suuresti tytäryhtiön rooliin konsernissa.

Monikansallisen konsernin tytäryhtiöiden toimintaan vaikuttavat sekä ulkoiset että sisäiset tekijät. Ulkoisilla tekijöillä tarkoitetaan tytäryhtiön toimintaympäristössä vallitsevia tekijöitä, jotka vaikuttavat tytäryhtiön toimintaan. Kuviossa 1 on esitetty tytäryhtiöön vaikuttavia ulkoisia tekijöitä jaoteltuna sosiaalisiin, poliittisiin, taloudellisiin ja teknologisiin tekijöihin.

Kuvio 1. Tytäryhtiöön vaikuttavat ulkoiset seikat



Lähde: Noerrekliit & Schoenfeld 2000, 416

Ulkoisten seikkojen lisäksi emoyhtiö on usein asettanut tyttärelleen sitä perustaessaan tai hankkiessaan tiettyjä tehtäviä, joilla on vaikutusta tytäryhtiön toimintaan, koska emoyhtiö omalla toiminnallaan ohjaa tyttärtään haluamaansa suuntaan kohti asettamia pitkä aikavälin tavoitteita. Kun eri tytäryhtiöiden tehtävät jaetaan sopivasti ristiin optimoiden koko konsernin toiminta, saavutetaan kokonaisuuden kannalta paras mahdollinen tehokkuus ja toiminnallinen tulos. Tällainen tehtävien sisäinen jako saattaa vaikuttaa eri yksiköiden työntekijöiden ja johdon asenteisiin, koska tehtäväjaoilla ei välttämättä maksimoida yhden yksikön toiminnan tehokkuutta ja tulosta, vaan pyritään saamaan konserni kokonaisuutena toimimaan yhdessä mahdollisimman hyvin. Kokonaisuuden optimoinnista huolimatta yksittäisen yksikön johdon ja työntekijöiden bonuspalkat ja muut edut saattavat olla riippuvaisia pelkästään oman yksikön tuloksesta. Konsernin johdon tehtävä on huolehtia siitä, että tällaisia eturistiriitoja ei pääsisi syntymään.

Tytäryhtiöiden toimiminen mahdollisimman itsenäisenä edellyttää, että tytäryhtiöllä on aktiivinen hallitus, joka koostuu omistajan eli emoyhtiön nimeämistä henkilöistä. Näin ollen itsenäisenkin tytäryhtiö on melko tiukasti emoyhtiön hallittavissa, koska emoyhtiön valitsema hallituksen jäsenet voivat tarvittaessa pitää tiiviistikin yhteyttä emoyhtiön toimivaan johtoon. Jossain tapauksissa tytäryhtiön hallitus saattaa muodostua yksinomaan emoyhtiön toimivasta johdosta. Aktiivisen hallituksen lisäksi itsenäisesti toimiva tytäryhtiö tarvitsee itsenäiseen toimintaa kykenevän toimitusjohtajan ja muun johdon kuten mikä tahansa itsenäinen yhtiö. (Ould 1992, 10-12)

Tytäryhtiön toimiminen läheisesti integroituneena emoyhtiöön on myös mahdollista. Tällöin yhtenäistäminen toteutetaan tiukemman kontrollin ja tarkemman koordinaation avulla. Kontrollin ja

koordinoinnin ero on siinä, että kontrolli on enemmän suoraa käskyttämistä kun taas koordinointi tarkoittaa enemmän konsernin sisäistä eritasoista verkottumista. Koordinointi on myös vähemmän suoraa ja sillä pyritään saamaan aikaan yhteistyössä hyviä ratkaisuja pidemmällä aikavälillä.

2.2.1 Ohjausjärjestelmä

Stenberg (1992, 29-30; ks. Luostarinen 1980, 19) jakaa tytäryhtiön ohjausjärjestelmän kolmeen alajärjestelmään: organisaatioon ja suunnittelu- sekä informaatiojärjestelmään.

2.2.1.1 Organisaatio

Emo-tytäryhtiö suhteessa organisoinnilla on tarkoitus määritellä konsernin sisäisiä vastuusuhteita päätöksenteosta mukaan lukien toimivalta ja vastuusuhteet, sisäisiä kommunikointikanavia ja tehtävien sekä työntekijöiden asemaa organisaatiossa. Tarkoituksena on siis laatia eräänlainen konsernin sisäinen kehys, jotta suuressakin organisaatiossa olisi helposti löydettävissä oikeat ihmiset vastaamaan kustakin tehtäväalueesta. Lisäksi organisaatiokehikon avulla saadaan luotua selkeät ohjeet päätöksentekoa varten ja samalla pystytään helpottamaan emoyhtiötä tehtävässään koordinoida ja kontrolloida ulkomaisia tytäryhtiötään ja kommunikoida niiden kanssa. Hyvin rakennettu organisaatiokehikko on siis tytäryhtiön tehokkaan ohjaamisen peruslähtökohta.

Veli-Pekka Anttilan (1987, 38-39) haastattelututkimuksessa Isossa-Britanniassa ja Ranskassa sijaitsevat suomalaisten konsernien tytäryhtiöt kertoivat raportointi- ja valtasuhteidensa olevan pääasiassa yhteneviä. Tutkimuksen mukaan tytäryhtiöt raportoivat useimmiten sille henkilölle, jolle ne ovat toiminnastaan vastuussa. Yleistä on myös kaikenlaisien raporttien osoittaminen ensin emoyhtiön talousosastolle, josta ne muokkaamisen jälkeen jaetaan eteenpäin kullekin tiedon tarvitsijalle yhtenäisenä koko konsernin kattavana pakettina. Lisäksi Anttila totesi tutkimuksessaan, että yhtiöillä joilla on sekä ulkomaisia että kotimaisia yksiköitä ja tytäryhtiöitä, raportointivaatimukset ovat yhtenevät kaikille organisaation eri osille.

Tytäryhtiön organisaation muotoon vaikuttavat monet eri seikat. Ensimmäinen on emoyhtiön kotivaltio ja etenkin kotivaltiossa vallitseva johtamistavan kulttuurillinen ja historiallinen tausta. Toinen organisaatioon vaikuttava seikka on tytäryhtiön koko ja ulkomainen sitoutuminen. Suuremmilla tytäryhtiöillä on luonnollisesti laajempi oma organisaatio eivätkä ne näin ollen tarvitse emoyhtiön tukea organisaatiolleen. Toisaalta emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen suuri fyysinen välimatka asettaa esteitä organisaatioiden yhteensovittamiselle ja yhdistämiselle. Itse liiketoiminta

ja valmistettava tuote vaikuttavat myös organisaation rakentamiseen. Emoyhtiön ja tytäryhtiön toimiessa täsmälleen samalla alalla tai jalostaessa toisiensa tuotteita esimerkiksi myyntiorganisaatioita on synergia-etujen saavuttamiseksi kannattavaa pyrkiä yhdistämään, kun taas emoyhtiön ja tytäryhtiön toimiessa eri toimialoilla ei synergioita ole organisaatioita yhdistelemällä yhtä helposti saavutettavissa. Itse tytäryhtiö, sen kotivaltio ja olemassa oleva organisaatio vaikuttavat myös konsernin organisaation rakentamiseen. (Hulbert & Brandt 1980, 14-26)

2.2.1.2 Suunnittelujärjestelmä

Suunnittelu on jatkuva prosessi, joka on olennainen osa organisaation ja sen osien toiminnan ohjausta. Suunnitelmat ohjaavat organisaation eri osia, tässä tapauksessa konsernin eri osia, jotta eri tytäryhtiöiden yksittäiset toimenpiteet saataisiin yhdistettyä auttamaan organisaatiota kokonaisuutena. Emoyhtiön ja tytäryhtiöiden toiminnan yhtenäisellä suunnittelulla on tarkoituksena saada koko konserni toimimaan kokonaisuutena mahdollisimman järkevästi ja tehokkaasti siten, että asetetut tavoitteet saavutettaisiin. Suunnitteluprosessi voidaan jakaa strategiseen ja toiminnalliseen suunnitteluun.

Strategia on pitkän tähtäimen, 3-5 joskus jopa 10 vuoden, suunnitelma siitä, miten organisaatio aikoo kilpailla ja toimia toimintaympäristössään sekä mitä tavoitteita organisaatio pyrkii saavuttamaan. Strategiaa suunniteltaessa määritellään minkälainen rakenne, koordinointi ja kontrolli organisaatiolle tarvitaan, jotta se pystyy toteuttamaan sille asetetun suunnitelman ja saavuttamaan tavoitteensa. Tavoitteiden asettaminen organisaatiolle on haastava tehtävä, mutta kun se on kerran tehty niin laaditut suunnitelmat ja asetetut tavoitteet ohjaavat kaikkea organisaation päätöksentekoa strategian laatijoiden haluamaan suuntaan. Strateginen johtaminen käsittää sekä asioiden että ihmisten johtamista.

Strategiaa suunniteltaessa tulee ottaa huomioon organisaation toimintaympäristöön liittyvät uhat ja mahdollisuudet, kuten poliittisten olojen vakaus, raaka-aineiden saatavuus ja toimialan kilpailutilanne. Lisäksi tulee huomioida organisaation omat suunnitteluhetken vahvuudet ja heikkoudet. Strategiaa laadittaessa on erityisen tärkeää selvittää kaikki mahdolliset organisaatioon vaikuttavat seikat, koska laaditun strategian perusteella määritellään organisaation toiminnan laajentaminen tai supistaminen sekä mahdollisten yritysjärjestelyjen tarve. Näin suuren mittakaavan ratkaisuja ei yritysjohdolla ole varaa tehdä väärin vain puutteellisen tietojen keruun takia. Strategiaa ei ole tarkoitus luoda uudelleen vuosittain. Optimaalista olisi toteuttaa kerran kunnolla laadittua strategiaa suunnitelman mukaisesti, jottei organisaation resursseja tarvitsisi hukata uuden strategian

laatimiseen joka vuosi. Luonnollisesti strategia tulee uudistaa mikäli organisaatiossa ja sen toimintaympäristössä tapahtuu merkittäviä muutoksia. (Macintosh 1995, 89-90)

Kansainvälisen konsernin valitseman kontrollijärjestelmän ja -muotojen tulee tukea valittua strategiaa. Kontrollijärjestelmän täytyy ottaa huomioon niin tytäryhtiön kansalliseen toimintaympäristöön liittyvät erityispiirteet kuin emoyhtiön globaalin strategian asettamat vaatimukset. Konsernin toiminnan optimoimiseksi on olennaista, että mahdollisiin uusiin yksiköihin saadaan vietyä konsernin ajattelutapa, tavoitteet ja kontrollijärjestelmä mahdollisimman pikaisesti. Lisäksi on tärkeää laatia kullekin uudelle organisaation osalle oma strategia ja tavoitteet, jotta organisaation uusi jäsen tietää mahdollisimman nopeasti ja selkeästi mitä siltä odotetaan ja mihin suuntaan sen toimintaa halutaan kehittää.

Strategista suunnittelua tarvitaan kaikilla organisaation tasoilla. Tytäryhtiön toimintojen huolellinen strateginen suunnittelu on emoyhtiön kannalta tärkeää, jotta tytäryhtiö pystyy saavuttamaan sille asetetut tavoitteet. Tytäryhtiölle rakennetun oman strategian avulla voidaan varmistaa, että koko konsernille luotu globaali strategia saadaan mahdollisimman hyvin toteutettua kunkin tytäryhtiön paikallisissa olosuhteissa. Tytäryhtiölle luotujen strategioiden toteutumisen seuraaminen tarjoaa koko konsernille arvokasta, yksityiskohtaista, tietoa siitä, kuinka hyvin konsernin strategiset tavoitteet on saavutettu. Mahdollisten tavoitteista poikkeamisen syiden selvittäminen on myös helpompaa kun tarjolla on yksityiskohtaisempaa tietoa koko konsernissa saavutetuista lopputuloksista. (Sargeant 1990, 43-54)

Tytäryhtiölle strategista suunnitelmaa luotaessa on huomattava, että erilaiset liiketoimintayksiköt tarvitsevat erilaisia strategisia tavoitteita. Kunkin yksikkö toimii omassa mahdollisesti muista huomattavastikin poikkeavassa liiketoimintaympäristössä ja tämän takia yhtenäisten tavoitteiden asettaminen kaikille organisaation osille ei välttämättä ole mielekäästä. Kun asetetaan toisistaan poikkeavia strategisia tavoitteita on myös tavoitteiden saavuttamisen mittaamisessa käytettävä toisistaan poikkeavia mittareita. Tällöin on mahdollista, että erilaisin strategisilla tavoittein toimivien tytäryhtiöiden keskinäinen vertailukelpoisuus kärsii.

Tytäryhtiön strateginen suunnittelu on yksi olennaisimmista emoyhtiön kontrollin välineistä. Omistaja asettaa omistamalleen yhtiölle strategiset tavoitteet omien päämääriensä saavuttamiseksi, mutta Stenbergin (1992, 43-44) mukaan on tärkeää muistaa, että parhaat strategiset suunnitelmat on mahdollista luoda siten, että suunnitelmia laativat henkilöt, jotka tuntevat kunkin toimintayksikön liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön parhaiten. Käytännössä tämä tarkoittanee sitä, että

tytäryhtiön toimiva johto osallistuu tiiviisti strategiseen suunnitteluun etenkin, jos tytäryhtiön toimiala on eri kuin emoyhtiöllä tai toimintaympäristö poikkeaa huomattavasti emoyhtiön toimintaympäristöstä.

Strategisella suunnittelulla muodostetaan viitekehys organisaation operatiiviselle suunnittelulle. Toiminnallinen suunnittelu on lyhyen tähtäimen, yhdestä kuukaudesta yhteen vuoteen, suunnittelua, jonka avulla organisaatiota pyritään ohjaamaan kohti sille asetettuja strategisia tavoitteita. Toiminnallisen suunnittelun välineitä ovat budjettipohjaiset suunnitelmat, kuten tuotanto-, myynti- ja vuosibudjetit sekä erilaiset standardit. Näitä välineitä on mahdollista käyttää myös tulosityksikköjen toimintaa seuratessa vertailemalla vuoden aikana saavutettuja tuloksia erilaisten budjettien ja standardien muodossa asetettuihin tavoitteisiin.

Emo-tytäryhtiö suhteessa operatiivisella suunnittelulla ei ole yhtä merkittävää roolia kuin strategisella suunnittelulla. Emoyhtiölle toiminnalliset suunnitelmat ja etenkin niiden toteutumisen seuraaminen ovat hyödyllinen väline koordinoida tytäryhtiön toiminnan kehittymistä kohti asetettuja strategisia tavoitteita. Operatiivinen suunnittelu annetaan yleisesti tytäryhtiön toimivan johdon tehtäväksi. Etenkin viikko- tai kuukausikohtainen suunnittelu on tarkoitettu ainoastaan toimivan johdon apuvälineeksi. Tällöin emoyhtiö ainoastaan seuraa esimerkiksi tytäryhtiön tuloksen, myynti hintojen ja valmistus- sekä myyntimäärien kehittymistä kuukausittain laadittavien raporttien avulla. Toisaalta erittäin tiukan kontrollin alla olevaa tytäryhtiötä saatetaan myös toiminnallisen suunnittelun avulla ohjata emoyhtiöstä käsin.

2.2.1.3 Informaatiojärjestelmä

Informaatiojärjestelmän tehtävänä on kerätä jatkuvasti systemaattista informaatiota organisaation eri osien toiminnasta. Informaatiojärjestelmän keräämää tietoa eri tason päätöksentekijät käyttävät päätöksentekonsa tukena. Emo-tytäryhtiö suhteessa informaatiojärjestelmän keräämää tietoa hyödyntävät sekä tytär- että emoyhtiön toimiva johto. Informaatiojärjestelmä yhdessä laskentajärjestelmän kanssa kerää, kokoaa ja yhdistää tietoa, jotta se olisi mahdollisimman käyttökelpoista johdon päätöksenteon näkökulmasta.

Informaation saatavuus tytäryhtiöstä on edellytys tytäryhtiön toiminnan tehokkaalle ohjaamiselle. Kansainvälisissä konserneissa suurimmaksi ongelmaksi on Bartlettin ja Ghoshalin (1987, 7) mukaan muodostunut emoyhtiön saaman informaation kasvava hajanaisuus. Tästä syystä riittävän strategisen informaation saaminen emoyhtiön käyttöön on tullut vaikeammaksi.

Emoyhtiön ja tytäryhtiön välinen tiedonkulku voidaan jakaa muodolliseen ja epämuodolliseen informaatioon (Hulbert & Brandt 1980, 91). Muodollinen informaatio koostuu virallisista raporteista, budjeteista, suunnitelmista, muistioista ja kirjeistä. Epämuodollinen informaatio puolestaan on enemmän henkilöiden välistä kahdenkeskistä kanssakäyntiä eli vierailuita, kokouksista, puhelinkeskusteluja ja sähköpostiviestejä. Sekä muodollinen että epämuodollinen informaatio emoyhtiön ja tytäryhtiön välisessä kommunikaatiossa on tärkeää, koska ne täydentävät toisiaan ja takaavan yhdessä päätöksenteon tueksi mahdollisimman täydellisen informaation tytäryhtiön toiminnasta. Toisaalta on tärkeää, että emoyhtiölle tuotettava informaatio on relevanttia ja siten hyödyllistä päätöksenteon ja ohjauksen apuvälineenä. Stenberg (1992, 53) on määritellyt relevantin informaation lisäävän emoyhtiön johdon tietämystä tytäryhtiön tilanteesta.

2.3 Kontrolli ja koordinointi

Emoyhtiön näkökulmasta tytäryhtiön kontrollointiin ja koordinointiin on syynä se, että emoyhtiö on sijoittanut tytäryhtiöön pääomiaan ja sen on valvottava sekä lakisääteisestä että taloudellisesta näkökulmasta investointinsa menestymistä. Osakkeenomistajien näkökulmasta tytäryhtiöstä saatavan lisäarvon tulee olla suurempi kuin se määrä, joka osakkeenomistajalla olisi mahdollista ansaita sijoittamalla sama pääoma vaihtoehtoiseen, yhtä suuren riskin sisältävään, sijoituskohteeseen. Lisäksi toimittaessa etenkin ei-länsimaissa – kuten Kiina tai Malesia – sijaitsevien tytäryhtiöiden kanssa toiminnan erittäin tarkka säännöllinen sisäinen seuraaminen on välttämätöntä jo rahan ym. hävikkiriskin minimoimiseksi. (Hulbert & Brandt 1980, 112-113)

Kansainvälisen konsernin kontrollointi ja ohjaaminen pelkästään johdon laskentatoimen tuottamien laskelmien avulla on yleensä hankalaa johtuen puutteellisesta ymmärryksestä emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä. Emo- ja tytäryhtiöt puhuvat usein eri ”kieltä”, eli tarkoittavat samoilla sanoilla eri asioita ja ymmärtävät ongelma- ja muut tilanteet toisistaan poikkeavalla tavalla. Ulkoiset tekijät vaikuttavat molempiin yhtiöihin eri tavoin johtuen toimintaympäristöjen eroavuudesta. Lisäksi emoyhtiön päätökset saattavat luoda vääristymiä, jotka estävät vertailun ja aiheuttavat suuriakin muutoksia tytäryhtiön laskentajärjestelmään. (Noerreklit ym. 2000, 415)

Perinteiset kontrolliteoriat perustuvat joko kansallislähtöiseen näkökulmaan käyttäen organisaation ohjaukseen ”ylhäältä alas” –metodia (Anthony & Govindarajan, 1994; Kaplan & Norton, 1996) tai tytäryhtiölähtöiseen ajattelutapaan, jossa puolustetaan kullekin yksikölle annettavaa mahdollisimman suurta itsenäistä toimintavapautta (Chandler, 1962). Kumpikaan näistä

lähestymistavoista ei ota juurikaan huomioon luontaista ongelmaa, joka syntyy kun osapuolet eivät ymmärrä toistensa lähtökohtia tai erilaisia mielipiteitä.

Simons (1995) on omassa tutkimuksessaan luonut kontrollimallin jossa hän ehdottaa neliportaisen ratkaisuvaihtoehdon käyttämistä. Simonsin mukaan mallin avulla saataisiin rohkaistua työntekijöitä kehittämään yrityksen toimintaa entistä paremmaksi ja vastaamaan asiakkaiden tarpeisiin entistä tehokkaammin. Mallin neljä vaihetta ovat "diagnostic control system", "belief system", "boundary system" ja "interactive control".

"Diagnostic control" on perinteinen lähestymistapa, jossa käytettävät välineet ovat asetettavia tavoitteita, tuloksen mittaamista ja muutosten tekemistä, jotta tulevaisuuden tulokset olisivat mahdollisimman lähellä asetettuja tavoitteita. "Diagnostic control" ei ole riittävä tehokkaan kontrollin tae, koska se ohjaa organisaation käyttäytymistä lyhytaikaisten tavoitteiden – kuten korkea tuloksenteko – saavuttamiseksi. Ongelman välttämiseksi tarvitaan "belief-" ja "boundary system". "Belief system" korostaa arvoja ja suuntaviivoja, joita ylin johto haluaa työntekijöidensä omaksuvan. "Belief system" kertoo työntekijöille miksi organisaation eri osat ovat tärkeitä, minkälaisia tavoitteita organisaatiolla on ja kuinka organisaation jäsenten oletetaan hoitavan niin ulkoiset kuin sisäisetkin suhteensa eri sidosryhmiin. "Boundary system" puolestaan toimii "belief system:n" vastakohtana eli se kertoo arvot ja suuntaviivat joita organisaation jäsenten tulisi välttää ja olla omaksumatta. "Diagnostic control" itsessään ei ole lyhytnäköisten tavoitteiden takia riittävä kartoittamaan organisaation uhkia ja mahdollisuuksia. Tämän takia tarvitaan vielä neljäs porras eli "interactive control." Sen avulla organisaation ylin johto käy itse aktiivisesti osallistumalla läpi organisaation eri osat tavoitteenaan kartoittaa alemmilla tasoilla olevia ideoita ja ajatuksia tietyn organisaation osan toiminnasta. Erityisesti Simonsin esittämän mallin viimeisen vaiheen hyödyntäminen edellyttää ylimmältä johdolta organisaation eri osien kulttuuritaustan mahdollisimman hyvää ymmärtämistä. (Simons 1995, 81-84)

Asetettuaan tavoitteet yhtiölle johto pyrkii päivittäisessä päätöksenteossa toimimaan siten, että asetetut tavoitteet saavutettaisiin. Päivittäinen johtaminen pidemmän tähtäimen tavoitteiden saavuttamiseksi sisältää Bodnarin ja Hopwoodin (2001, 564-565) mukaan ainakin seuraavanlaisia tapahtumia:

- Päivittäisten tehtävien organisointi siten, että tehtävät tulevat hoidetuksi.
- Tarpeellisen käskyvallan delegointi tehtävien suorittamista varten.
- Tehtävien suorittamisessa tarvittavien resurssien hankinta.

- Hankittujen resurssien oikeudenmukainen jakaminen eri tehtävien/toimien kesken.
- Työntekijöiden johtaminen ja koordinointi yhtiölle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.
- Yhtiössä tapahtuvien toimintojen tarkkailu ja tehtäviä suoritettaessa mahdollisesti tapahtuvien virheiden korjaaminen.

Emo-tytäryhtiö suhteessa edellä mainitut johdon päivittäiset tehtävät kuuluvat emoyhtiön kontrollin tasosta riippuen joko tytäryhtiön toimivan johdon tehtäväkenttään tai emoyhtiön alaisuuteen, mikäli emoyhtiön kontrolli on tiukkaa ja se syystä tai toisesta haluaa ohjata tytärtään myös päivittäisessä päätöksenteossa.

Kontrollin tarkoituksena on minimoida tytäryhtiön omintakeinen käyttäytyminen ja taata tytäryhtiössä vaikuttavien yksilöiden ja ryhmien toiminta valittujen - konsernin yhtenäisten - toimintatapojen mukaisesti. Tiukan kontrollin avulla on mahdollisuus rohkaista tytäryhtiön johtoa tekemään yhtiön tavoitteiden kannalta oikeita päätöksiä. Kontrollin ja tavoitteiden avulla on myös mahdollista saada tytäryhtiön johto ymmärtämään mitä heiltä ja heidän organisaatioltaan odotetaan. Tytäryhtiön kontrollin maksimointi ei useinkaan ole tarkoituksenmukaista, koska tällöin tytäryhtiön toimintojen joustavuus kärsii. Joustavuudesta tulee erityisen tärkeä osa tytäryhtiön toimintaa, mikäli se sijaitsee täysin erilaisessa ympäristössä kuin emoyhtiönsä. Toinen tiukkaa kontrollia vastaan puhuva argumentti on kontrollin kustannukset: kontrolli edellyttää kalliiden yhtenäisten ja yksityiskohtaisten tietojärjestelmien rakentamista koko konserniin ja emoyhtiön työntekijöiden säännöllisiä vierailuita tytäryhtiön luona tai päinvastoin. Liian löysä kontrolli puolestaan johtaa usein siihen, että tytäryhtiön johto tekee omalta kannaltaan edullisia päätöksiä unohtaen yhteisesti laaditut tavoitteet. (Fisher 1998, 48)

Snell (1992) jakoi tutkimuksessaan strategisen kontrollin toteuttamismahdollisuudet kansainvälisessä organisaatiossa kolmeen osaan: "input control", "behavior control" ja "output control".

"Input control" tarkoittaa sitä, että monikansallinen konserni rekrytoi kansainvälisen tytäryhtiönsä johtoon sellaiset henkilöt, jotka ymmärtävät emoyhtiön tytäryhtiölle asettamat tavoitteet ja ovat valmiita tekemään töitä niiden saavuttamiseksi. Emoyhtiön kannalta olennaista on haluaako se tytäryhtiönsä johdon koostuvan pelkästään paikallisista vai paikallisista ja ekspatriooteista vai yksinomaan ekspatriooteista. Mitään yksiselitteistä oikeaa vastausta ei ole vaan kuhunkin tilanteeseen on pyrittävä löytämään paras mahdollinen ratkaisu. Mahdolliset ekspatriootit koulutetaan perusteellisesti, jotta he olisivat valmiit kohtaamaan uuden tehtävän mukanaan tuomat

haasteet. "Input control:n" yleisin muoto lienee valita kansainvälisessä konsernissa jo valmiiksi työskentelevät henkilöt uuden tytäryhtiön johtoon. Tällöin halutaan taata, että valituilla työntekijöillä on mahdollisuus omien kykyjensä takia menestyä saamassaan tehtävässä ja saada myös edustamansa organisaatio menestymään. Lisäksi organisaation sisältä tuleva johtaja takaa, että emo- ja tytäryhtiön väliset suhteet toimivat moitteetta ja emoyhtiön arvot ja ajatusmaailma saataisiin siirrettyä uuteen tytäryhtiöön mahdollisimman vaivattomasti. (Snell 1992, 297-298)

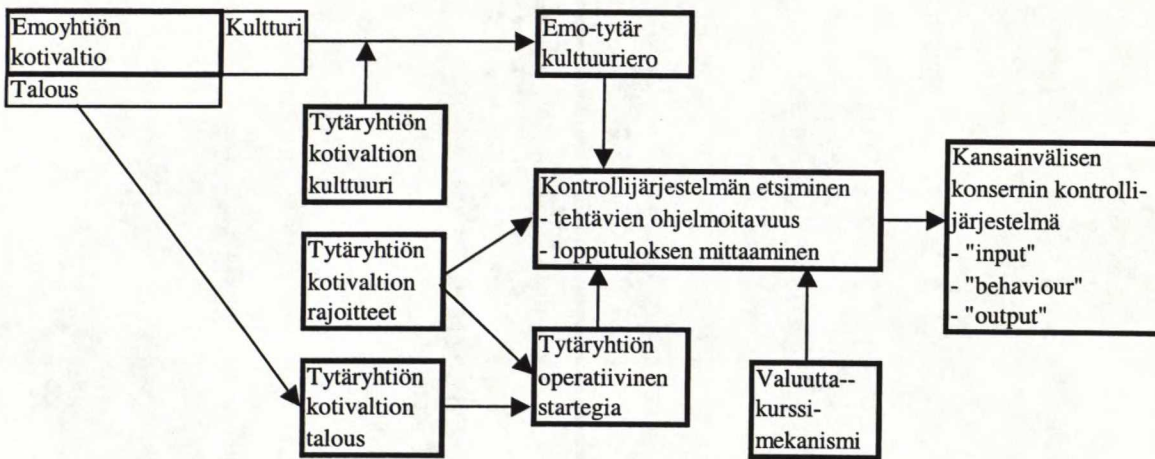
"Behaviour control" tarkoittaa tilannetta, jossa organisaation toimintaa ohjataan yrityksen asettamien suuntaviivojen avulla. Tarkoituksena on periaatteiden ja tavoitteiden avulla ohjata organisaatiota käyttäytymään normien asettajan haluamalla tavalla. Mahdollisiin tavoitteista poikkeamisiin puututaan nopeasti ja organisaatio ohjataan mahdollisuuksien mukaan takaisin kohti asetettuja tavoitteita. "Behaviour control:a" voidaan käyttää ja mitata analysoimalla seuraavia organisaation ominaisuuksia: Kuinka paljon painoa organisaatio antaa sen jäsenten käyttäytymisen mittaamiselle? Pidetäänkö työntekijöitä vastuullisena työn lopputuloksesta? Missä määrin organisaatio huolehtii metodien ja menettelytapojen oikeellisuudesta? Millä tavalla vastuu tuloksenteosta jaetaan organisaation eri tasoille? Millä aikavälillä työntekijöille annetaan palautetta ja tietoa heidän työnsä tuottavuudesta? "Behaviour control:n" päällimmäinen hyöty on siinä, että ihmisiä saadaan motivoitua antamalla jokaisella työntekijätasolle suora vastuu ja vaikutusmahdollisuus oman työn tuloksiin kuitenkin asetettujen raamien sisällä. Toisaalta haittana "behaviour control:ssa" saattaa olla organisaation pienten osien toiminnan seuraamiseen käytettävät suuret resurssit jolloin seuraamisesta johtuvat kustannukset saattavat helposti ylittää mahdollisesti saavutettavan hyödyn suuruuden. (Snell 1992, 294-296)

"Output Control" perustuu siihen, että analysoidaan saavutettuja lopputuloksia eli kontrollointi tapahtuu pääasiassa jälkikäteen. Tällöin organisaatiossa käytetään seuraavia menetelmiä: tulosten analysoinnissa merkittävä paino on taloudellisilla lopputuloksilla, työntekijöiden palkat on sidottu organisaation taloudelliseen tulokseen, etukäteen asetettuja tavoitteita käytetään työntekijöiden suoritusta analysoitaessa, numerollisia mittareita käytetään tehokkuuden mittaamisessa ja työntekijöiden arviointi perustuu asetettujen päämäärien saavuttamiseen, minkä takia tavoitteiden saavuttamatta jääminen merkitsee alhaisia pisteitä arvioitavalle. "Output control" siis pyrkii kannustamaan ihmisiä ja organisaatioita jakamalla päätöksentekovastuuta siten, että emoyhtiö asettaa tavoitteet, mutta tytäryhtiö valitsee itse keinot ja välineet, joilla se pyrkii asetetut tavoitteet saavuttamaan. Tytäryhtiöllä on siis täydellinen vapaus toimia operatiivisissa asioissa siten, että kunkin yksilön ja organisaation toiminnan onnistumista arvioidaan mittaamalla pelkästään saavutettuja lopputuloksia. "Output control:n" käyttö on perusteltua ainakin tilanteissa joissa tiedon

kulku emo- ja tytäryhtiön välillä on mahdollisimman täydellistä. Kun saavutettujen lopputulosten mittaaminen käy hankalaksi tai tulosten luotettavuus heikkenee myös "output control:n" käyttö tulee mahdottomaksi. (Snell 1992, 296-297)

Hamilton ja Kashlak (1999, 174) esittävät tutkimuksessaan mallin, siitä miten emoyhtiön kotimaan ja tytäryhtiön sijaintivaltion ominaispiirteet vaikuttavat kontrollijärjestelmän valintaan kansainvälisessä emo-tytäryhtiö suhteessa:

Kuvio 2. Kontrollimuodon valinta



Lähde: Hamilton & Kashlak 1999, 174

Kuvion 2 perusteella kontrollimuodon valintaan vaikuttavat pääasiassa kolme emo- ja tytäryhtiön toimintaympäristössä vaikuttavaa tekijää: kansallinen kulttuuri, poliittinen järjestelmä sekä toimintaympäristön taloudellinen tila.

Sekä kansalliset kulttuurit että erot kansallisten kulttuurien välillä vaikuttavat merkittävästi päätöksentekoon ja valittuun strategiaan. Hamilton ja Kashlak (1999, 174-175) toteavat tutkimuksessaan, että kulttuurieron ollessa pieni emoyhtiö tyytyy "output control:n" käyttöön, mutta kulttuurierojen kasvaessa "output-" ja "behaviour control:n" käyttö tulee hankalammaksi ja tällöin on todennäköistä, että emoyhtiö päätyy "input control:n" käyttöön ainakin projektinsa alkuvaiheessa ja luo näin ollen itselleen paremmat edellytykset tulevaisuudessa lanseerata toisenlainen kontrollijärjestelmä. Hofstede (1983, 75 ja 88-89) ennusti että kansalliset ja alueelliset erot saattavat muodostua yhdeksi suurimmista yritysjohtoon ongelmista erityisesti monikansallisissa ja monikulttuurisissa organisaatioissa. Gomez-Meija ja Palich (1997, 326-327) päätyivät Hofsteden kanssa samansuuntaisiin tuloksiin ja totesivat että mitä suuremmaksi etäisyys emoyhtiön ja sen eri

tytäryhtiöiden välillä kasaa sitä vaikeammaksi muodostuu organisaation eri yksiköiden johtaminen. Tämä on totta esimerkiksi voimakkaasti konsolidoituneessa metsäteollisuudessa. Esimerkiksi suomalaiset metsäjätit ovat kohdanneet erilaisia ongelmia valloittaessaan maailmaa niin Aasiassa kuin Pohjois-Amerikassakin.

Emo- ja tytäryhtiöiden kotivaltioiden poliittisissa järjestelmissä olevat erot vaikuttavat kontrollijärjestelmän valintaan poliittisen riskin muodossa. Poliittinen riski voi olla niin uhka kuin mahdollisuus kansainvälisen konsernin laajentaessa toimintaansa uusille alueille. Toimintaa laajennettaessa vaaditaan yhtiöltä ja sen kontrollijärjestelmiltä muuntautumiskykyä. Poliittinen riski voidaan jakaa kahteen komponenttiin, joista ensimmäinen on tavallisen kansan aiheuttama poliittinen epätasapaino. Tällä tarkoitetaan mielenosoituksia, mellakoita ja lakkoja. Toinen komponentti on valtioiden ja hallitusten menettelytavoillaan aiheuttama epätasapaino, kuten vero- ja rahapolitiikka, lakisääteiset rajoitukset ja kauppapolitiikka. Viimeksi mainitusta saatiin esimerkki maaliskuussa 2002 kun USA asetti terästuotteiden tuonnille 30% tuontitullin suojellakseen kotimaista terästuotantoaan. Poliittinen riski ei siis ole olemassa ainoastaan ns. kolmannen maailman valtioissa vaan sitä esiintyy myös läntisissä teollisuusmaissa. Poliittisten tekijöiden vaikuttaessa tytäryhtiön kassavirtaan "output control:n" kuten tiukkojen tulostavoitteiden käyttö ei ole mielekästä, koska toimintaympäristö vaikuttaa suuresti myös saavutettuun taloudelliseen lopputulokseen. Lisäksi realististen tavoitteiden asettaminen on epävakaassa ympäristössä hyvin haastavaa. (Hamilton ym. 1996, 860)

Kolmas ympäristötekijä jolla on vaikutusta valittavaan kontrollijärjestelmään on tytäryhtiön sijaintivaltion taloudellinen tasapaino. Helpoin tapa mitata tätä riskiä on tutkia sijaintivaltion taloudellisen kehityksen tasoa. Taloudellinen riski koostuu sijaintivaltion taloudellisen tilan aiheuttamista heilahduksista esim. raaka-aineiden hinnassa, valmistettavien tuotteiden kysynnässä, inflaatiossa ja valuuttakursseissa. Erot em. tekijöissä saattavat aiheuttaa muutoksia monikansallisen konsernin siirtohinnoitteluun eri tytäryhtiöiden välillä ja lopputuloksena saattaa olla merkittävätkin muutokset eri tytäryhtiöiden toiminnan tuloksiin. Euron käyttöönotto on osaltaan vähentänyt valuuttakurssien heilahtelusta aiheutuvaa taloudellista riskiä etenkin konserneissa, jotka toimivat pääosin euroalueella. Vernon, Wells ja Rangan (1996, 99) esittivät huolensa siitä, että valuuttakurssiriskeistä johtuvat kurssiheilahtelut vaikuttavat monikansallisten konsernien eri maissa toimivien johtajien saavuttamien tulosten vertailuun ja näin ollen vääristävät tuloksia. Toisaalta tutkijat pohtivat, että saattaisi olla tarpeellista ottaa myös valuuttakurssiriski huomioon johtajien välisiä vertailuja tehtäessä, koska eri valtioissa toimivat yhtiöt kuitenkin tiedostavat ongelman ja siltä on mahdollista suojautua käyttäen erilaisia rahoitusinstrumentteja. Toisaalta laajemmissa

konserneissa valuuttariskeiltä suojautuminen hoidetaan usein keskitetysti, jolloin valuuttakurssimuutosten vaikutus tulisi jättää yhtiöiden ja johtajien välisen vertailun ulkopuolelle. Taloudellinen epävarmuus hankaloittaa ennen muuta output control:n käyttöä, koska tavoitteiden asettaminen on epävarmoissa olosuhteissa hankalaa ja lisäksi toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset vaikuttavat usein suurestikin operatiivisella toiminnalla saavutettavaan tulokseen.

Monikansallisen konsernin eri osien toimintaan vaikuttavat seikat ovat usein yleisesti tiedossa, mutta monet toiminnan kannalta merkittävimmät seikat ovat vähemmän konkreettisia ja näin ollen vaikeammin kontrolloitavissa. Tällaisia seikkoja ovat kulttuurillinen etäisyys emo- ja tytäryhtiöiden välillä sekä tytäryhtiön poliittinen toimintaympäristö. Jotkut tytäryhtiön toimintaan vaikuttavat riskitekijät ovat suoraan tytäryhtiön johdon kontrolloitavissa ja osa tekijöistä puolestaan on kansainvälisen konsernin kontrolloitavissa. Yhdistelemällä kansainvälisen konsernin eri osien toimintaympäristöjen positiivisia tekijöitä toisiinsa konsernin on mahdollista luoda itselleen merkittävää kilpailuetua. (Hamilton ym. 1996, 858)

Haastavin tehtävä kansainvälisen konsernin johdolle on löytää oikea kontrollijärjestelmä tilanteessa, jossa niin kulttuurierot, poliittinen riski ja taloudellinen riski aiheuttavat ongelmia tytäryhtiön toiminnan tulosten kontrolloinnille ja vertailulle. Tällöin ainoaksi mahdollisuudeksi jää "input control:n" käyttö, koska "behaviour control:n" ja "output control:n" käyttö ei ole mielekäästä johtuen ympäristötekijöiden vaikutuksesta tytäryhtiön toimintaan ja sen tuloksellisuuteen. Ylipäättään voidaan todeta, että "output control:n" käyttö on mielekäästä ainoastaan kaikkein vakaimmissa oloissa ja olojen muuttuessa epävakaaammiksi siirrytään ensin "behavior control:n" ja sitten "input control:n". Tästäkin toki on runsaasti poikkeuksia ja yleensä valittu kontrollijärjestelmä on yhdistelmä kaikista kolmesta kontrollimuodosta. Kansainvälisen konsernin on kuitenkin aina olosuhteista riippumatta löydettävä keinot ohjata, mitata, arvioida ja kontrolloida kunkin tytäryhtiönsä ja niiden johdon toimintaa huolimatta siitä, että emoyhtiön johto ei aina itse täysin ymmärrä tytäryhtiön toimintaympäristössä vallitsevia olosuhteita.

Koordinoinnin avulla emoyhtiön on mahdollisuus seurata, että tytäryhtiöiden toiminta on kokonaisuuden kannalta perusteltua. Koordinoinnin avulla emoyhtiön on myös mahdollisuus jakaa eri tehtäviä tarkoituksenmukaisessa järjestyksessä konsernin sisällä. Kansainvälisessä konsernissa kyse ei niinkään ole koordinaation käytöstä vaan koordinoinnin määrästä, koska kansainvälisen konsernin emo- ja tytäryhtiöt toimivat yleensä samalla liiketoiminnan alalla ja näin ollen niiden ei ole järkevää ylläpitää päällekkäisiä toimintoja saatikka kilpailla keskenään. Koordinoinnin tarkoituksena onkin yleensä kehittää itsenäisesti toimivista tytäryhtiöistä koostuvan konsernin

toiminnan tehokkuutta, kun koko konsernia tarkkaillaan ja mitataan yhtenä kokonaisuutena. (Stenberg 1992, 22-24)

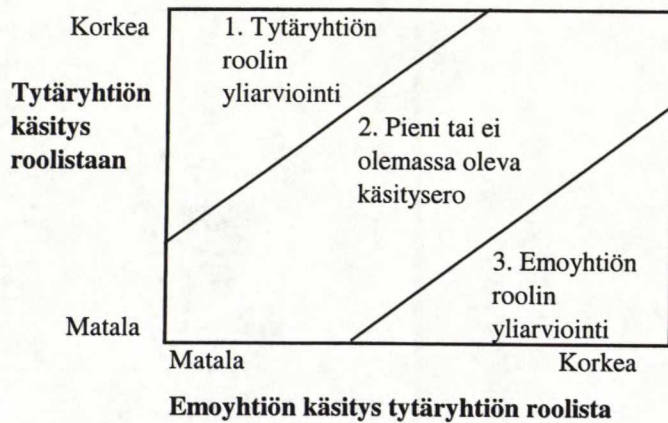
Ymmärryksen luominen toisistaan poikkeavien yksiköiden välillä antaa kansainväliselle konsernille paremmat mahdollisuudet toimia yhtenä kokonaisuutena. Pelkkien teknisten toimintamallien luominen ei riitä. Parhaan mahdollisen tuloksen saavuttamiseksi tarvitaan menetelmä, jonka avulla eri osapuolet saadaan ymmärtämään ja hyväksymään oma roolinsa kunkin osapuolen omaa yksikköä laajemmassa kokonaisuudessa. On olennaista, että toimivassa järjestelmässä eri osapuolet puhuvat samaa kieltä eli tarkoittavat samoilla sanoilla samoja asioita ja ymmärtävät toistensa ajatusmaailmaa mahdollisimman hyvin. Molemminpuolinen ymmärryksen luominen ja yhtenäistyminen mahdollistuu emo- ja tytäryhtiöiden eri organisaatiotasojen välisen avoimen yhteistyön avulla.

Emo-tytäryhtiö suhde on aina jonkinlainen kompromissi kontrollista, koordinaatiosta ja yhtenäistämisestä. Tytäryhtiön toimintojen yhtenäistäminen ja koordinaatio toteutetaan tytäryhtiötä ohjaamalla. Kontrollia puolestaan tarvitaan, jotta tytäryhtiön toimintoja voidaan ohjata kohti asetettuja tavoitteita. Koko tytäryhtiön ohjaus ja kontrolli tähtää tytäryhtiölle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen.

2.3.1 Käsitysero

Emo- ja tytäryhtiön käsitykset toistensa rooleista ja merkityksestä kokonaisuuden kannalta poikkeavat usein toisistaan. Birkinshaw ym. (2000, 322) perustavat tutkimuksensa siihen oletukseen, että emo- ja tytäryhtiöiden johdon välillä vallitsee aina mielipide-ero kaikissa asioissa, lukuun ottamatta laskennallisia faktoja, kuten tytäryhtiön markkinaosuus. Tutkijat kutsuvat tätä eroa käsityseroksi (perception gap). Ruotsalaisiin monikansallisiin konserneihin perustuvan tutkimuksensa tuloksina tutkijat toteavat, että tytäryhtiön roolin yliarviointi johtaa emoyhtiön tiukempaan kontrolliin emoyhtiön johdon yrittäessä pakottaa tytäryhtiö toimimaan haluamassaan roolissa. Lisäksi tutkimuksessa todettiin, että tämä tiukentunut kontrolli heikentää yhteistyötä emo- ja tytäryhtiön välillä. Informaation rajallisuus puolestaan johtaa entistä suurempaan käsityseroon. Vastaavasti alentuneen käsityseron havaittiin johtavan löyhempään kontrolliin ja parantuneeseen yhteistyöhön emo- ja tytäryhtiön välillä. Käsityseron eri ilmenemismuodot emo- ja tytäryhtiön välillä on esitetty kuviossa 3.

Kuvio 3. Käsitysero emo-tytäryhtiö suhteessa



Lähde: Birkinshaw ym 2000, 326

Käsityserolla emo- ja tytäryhtiön välillä voidaan nähdä olevan kolme eri muotoa. Ensimmäisessä tapauksessa tytäryhtiön johto yliarvioi yhtiönsä strategisen roolin konsernissa. Aikaisemmassa tutkimuksessa (Birkinshaw 1995 ja 1997) on todettu, että tällöin tytäryhtiön johto tuhlaa aikaansa laatimalla ja esittämällä emoyhtiölle suunnitelmia, jotka tulevat järjestään hylätyiksi. Tällaisessa tilanteessa emoyhtiön johto pitää yleensä tytäryhtiön johdon toimintaa liian opportunistisena. Optimaalinen tilanne konsernissa vallitsee, kun emo- ja tytäryhtiön johdot näkevät tytäryhtiön strategisen roolin samanlaisena. Tällöin kokonaisuus toimii mahdollisimman tehokkaasti, koska emo- ja tytäryhtiö voivat keskittyä vain operatiiviseen toimintaansa jatkuvan roolikeskustelun sijaan. Yhteisymmärryksen vallitessa tytäryhtiön esittämät asiat eivät tule tyrmätyksi ja tytäryhtiön johdon toimintaa arvioidaan positiiviseen sävyyn, koska tytäryhtiön johto toimii emoyhtiön odottamalla tavalla. Kolmannessa tapauksessa emoyhtiö pitää tytäryhtiön roolia kokonaisuuden kannalta tärkeämpänä kuin tytäryhtiö itse. Tytäryhtiön aliarvioidessa roolinsa emoyhtiö pitää tytäryhtiön johtoa liian passiivisena ja pelkää tämän takia menettävänsä joitain mahdollisuuksia konsernia kehitettäessä. Tilannetta jossa tytäryhtiö aliarvioi roolinsa pidetään toiseksi parhaana vaihtoehtona. (Birkinshaw ym. 2000, 325-326)

Kolme eri tekijäryhmää aiheuttavat käsityseroa emo- ja tytäryhtiön välillä. Ensimmäinen on emo- ja tytäryhtiön johdon erilainen tieto- ja kokemustausta tytäryhtiöstä, minkä takia saatua informaatiota tulkitaan eri tavalla emo- ja tytäryhtiön johdossa. Tytäryhtiön johto rakentaa päivittäisellä toiminnallaan suhteita paikalliseen ympäristöön omaksuen ja oppien jatkuvasti, mutta vain osa tästä tiedosta on mahdollista ja ylipäättään tarpeellista välittää emoyhtiön johdolle. Toinen käsityseroa aiheuttava tekijä on epätäydellinen informaation kulku konsernin sisällä. Informaation kulun ollessa mahdollisimman täydellistä näkökulmaerot pienenevät nopeasti, mutta jonkinasteinen ero on aina

olemassa johtuen mm. emoyhtiön johdon ajan rajallisuudesta keskityttäessä pelkästään yhden tytäryhtiön asioihin. Kolmas tekijä on tytäryhtiön itsenäisyyden lisääntyminen. Tällä tarkoitetaan sitä, että tytäryhtiön ollessa riippuvainen emoyhtiöstään eri päätösten tekemiseksi keskustellaan aina emoyhtiön johdon kanssa rahoituksesta ja ylipäätään emoyhtiön suostumuksesta eri asioihin, mutta tytäryhtiön tullessa vahvemமாகsi ja itsenäisemmäksi ei kaikista päätöksistä ole enää tarvetta keskustella emoyhtiön kanssa. Tällöin emoyhtiön johto ei ole tietoinen kaikesta itsenäisessä tytäryhtiössä tapahtuvasta toiminnasta. Useamman tytäryhtiön sisältävässä konsernissa on tärkeää, että tytäryhtiö on emoyhtiön ohjeiden mukaan kykenevä tekemään tietyt pienemmät päätökset itsenäisesti. (Birkinshaw ym. 2000, 328)

2.4 Ongelmakohdat toiminnan ohjauksessa

Yleinen ongelma globaalien konsernien kontrolloinnissa on luoda maailmanlaajuinen järjestelmä konsernin eri osien toiminnan tuloksen mittaamiseksi ja vertailemiseksi. Toimiakseen tällaisen järjestelmän tuottaman tiedon tulisi olla tiedon hyväksikäyttäjän kannalta mielekästä ja samalla järjestelmän tulisi olla mahdollisimman joustava, jotta kunkin tytäryhtiön toimintaympäristö voitaisiin ottaa huomioon vertailtaessa tytäryhtiöiden ja niiden johdon toiminnan tuloksia. Järjestelmän tulisi ottaa huomioon kunkin tytäryhtiön kohdalla käytössä oleva kontrollimuoto: tiukassa kontrollissa olevien tytäryhtiöiden johdolla ei ole yhtä paljon mahdollisuuksia vaikuttaa yksikkönsä toimintaan kuin itsenäisesti toimivilla johtajilla. Erityisen suuri ongelma syntyy, jos tytäryhtiön johdon ja työntekijöiden palkitsemisjärjestelmä perustuu tytäryhtiön tuloksenteeseen ja samalla emoyhtiön tyttärelleen asettamat strategiset tavoitteet eriävät pelkästä tuloksenteesta. Tämänkaltaisessa tilanteessa emoyhtiö ei voi olettaa tytäryhtiön johdon ajattelevan vain kokonaisuuden kannalta parasta mahdollista lopputulosta, koska palkitsemisjärjestelmä ja strategia ovat ristiriidassa toistensa kanssa.

Monikansallisen konsernin laajentaessa toimintaansa myös eri tytäryhtiöiden toiminnan tuloksen mittaaminen ja tytäryhtiöiden johdon saavutusten vertailu tulee entistä haastavammaksi. Mittaamisjärjestelmän tulee kyetä ottamaan huomioon entistä useampia organisaatioon vaikuttavia kontrolloimattomia ulkoisia tekijöitä. Uusien kontrolloimattomien tekijöiden määrä lisääntyy, etenkin kun organisaatio laajentaa toimintaansa täysin uuteen ympäristöön, jonka ominaisuuksia organisaatio ei ennestään tunne.

Monikansallisessa konsernissa suunnitteluprosessin ongelmat ovat monimutkaisia johtuen maantieteellisistä, taloudellisista ja kulttuurillisista eroista emo- ja tytäryhtiön välillä. Kuviossa 4

ongelmatyypit on jaettu johdon- ja suunnittelujärjestelmän ongelmiksi. Ongelman aiheuttajiksi puolestaan määritellään emo- tai tytäryhtiö. Erilaiset ongelmat johtuvat yleensä puutteellisesta kommunikaatiosta, väärästä asenteesta tai rajallisista resursseista riippumatta ongelman aiheuttajasta ja ongelman luonteesta. Ongelmien välttämiseksi sekä emo- että tytäryhtiön tulisi tiedostaa ja hyväksyä sekä oma- että vastapuolen rooli. Kummankin osapuolen tulisi myös olla tietoinen vastapuolella käytettävissä olevista resursseista. Määrittelemällä ja kommunikoimalla tarkasti kummankin osapuolen roolit ja tiedostamalla olemassa oleva tilanne voidaan luoda paras mahdollinen lähtökohta toiminnan kehittämiseksi tulevaisuudessa.

Kuvio 4. Ongelmat tytäryhtiön toiminnan suunnittelussa

Ongelman tyyppi		
	Yritysjohdo	Suunnittelujärjestelmä
Pääkonttori	<ul style="list-style-type: none">- suunnittelun roolin epäselvä määrittely- suunnittelulle asetetut epäselvät odotukset- lyhyt perspektiivi	<ul style="list-style-type: none">- järjestelmän liiallinen hienostuneisuus- tiukat arviointi kriteerit
Ongelman Aiheuttaja	<ul style="list-style-type: none">- välinpitämättömyys ulkomaisesta ympäristöstä	<ul style="list-style-type: none">- riittämätön tiedollinen tuki tyttarelle
Ulkomainen tytär	<ul style="list-style-type: none">- kulttuuriasenteet suunnittelua vastaan- yksipuolinen paikallinen katsontakanta- ammattitaitoisten suunnittelijoiden niukkuus	<ul style="list-style-type: none">- riittämätön tai epäluotettava markkinatieto- riittämättömät suunnittelujärjestelmät

Lähde: Hulbert & Brandt 1980, 50

Monikansallisessa emo-tytäryhtiö suhteessa ilmenevät ongelmat ovat monitasoisia. Jotta suhde toimisi mahdollisimman hyvin, on kummankin yhtiön ja niiden henkilöstön roolit, vastualueet ja tavoitteet määriteltävä tarkasti. Käytännössä tämä tarkoittaa työrauhan takaamista molemmin puolin siten, että kaikki osapuolet ovat tietoisia siitä mikä on kenenkin tehtävä yhdessä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Molempien osapuolten on myös avarrettava katsontakantaansa, jotta ymmärrys toisen osapuolen asemasta, tarpeista ja mielipiteistä paranisi. Avoimet keskustelut ja vierailut vieraassa kulttuurissa sijaitsevaan emo- tai tytäryhtiöön parantavat molemminpuolista ymmärrystä. Lisäksi osapuolten on varattava tarvittavat tiedolliset ja aineelliset resurssit kommunikaation ylläpitämiseksi ja ongelmien välttämiseksi sekä jo muodostuneiden ongelmien ratkaisemiseksi.

2.5 Aikaisempi tutkimus

Ennen 1980-lukua kontrolliteorioiden tutkimus oli tyypillisesti vertailevaa kansainvälistä tutkimusta eri kansallisuuksissa vallitsevien käytäntöjen ja järjestelmien välillä. Esimerkkinä tästä Chiun ja Changn (1979) tutkimus, jossa havaittiin eroavaisuuksia yhdysvaltalaisen ja taiwanilaisen johdon laskentatoimen käytäntöjen välillä. Näiden tutkimusten heikkoutena oli epätieteellisyys siitä, mitä kulttuuri on sekä tästä johtuva epävarmuus siitä miten kulttuurierot vaikuttivat saavutettuun lopputulokseen. Vertailevasta kansainvälisestä tutkimuksesta siirryttiin kulttuuris-teoreettiseen tutkimukseen, joka on ollut vallalla nykypäivään asti kontingenssitutkimuksena (contingency research). Kulttuuris-teoreettisessa tutkimuksessa kulttuurin roolia ja merkitystä erilaisten erojen määrittelyssä on pystytty kehittämään määrittelemällä kulttuuri tarkemmin ja pyrkimällä selvittämään mitkä havaituista eroista ovat kulttuurista johtuvia. (Harrison & McKinnon 1999, 484-485)

Strategian ja kontrollijärjestelmän väliseen suhteeseen keskittyvässä tutkimuksessa kirjallisuudesta on havaittavissa kaksi vastakohtaista tapaa yhdistää kontrollijärjestelmän rooli ja luonne: opportunistinen (prospector-like) ja puolustava (defender-like) strategia (Miles & Snow 1978). Puolustavan strategian kontrollijärjestelmä on hyvin yksityiskohtainen: se keskittyy epävarmuuden vähentämiseen ja ongelmien ratkaisuun, mutta ei ole kykenevä tukemaan uusien tuotteiden kehittäessä tai kasvumahdollisuuksien määrittelyssä. Opportunistisen strategian kontrollijärjestelmä puolestaan ei koskaan ole täysin valmis perustoiminnan tukemiseen, koska järjestelmää kehitetään jatkuvasti vastaamaan muuttuvan toimintaympäristön asettamiin haasteisiin ja ongelmien ratkaisuun nykyisten ongelmakohtien kartoittamisen sijaan. (Langfield-Smith 1997, 213-214)

Tutkimuksia, jotka ovat keskittyneet kahden valtion väliseen vertailuun, esimerkiksi kansallisuuden ja kulttuuritaustan vaikutuksesta työntekijän käyttäytymiseen, on suoritettu runsaasti, todeten että samanlaiset menetelmät esimerkiksi tulospalkkauksessa tai toimintojen kontrolloinnissa tuottavat erilaisia lopputuloksia riippuen siitä missä niitä sovelletaan (ks. esim. Chow ym. 1996). Awasthi ym. (2001) tutkivat tulospalkkiojärjestelmän käyttöönoton aiheuttamia muutoksia tiimityölähtöisessä asetelmassa Taiwanin ja Yhdysvaltojen välillä. Tutkijat totesivat korkean individualismin ja alhaisen valtaetäisyyden Yhdysvalloissa tiimin toiminnan vaikeutuneen välittömästi kun sen rinnalle lanseerattiin yksilöllisyyttä korostava ja yksilöllisesti palkitseva tulospalkkiojärjestelmä. Taiwanilaisessa, perinteisesti kollektivismia ja korkeaa valtaetäisyyttä edustavassa, kulttuurissa puolestaan tiimityöskentelystä palkitsevan tulospalkkiojärjestelmän ei

havaittu aiheuttavan organisaation toiminnassa mitään muutoksia aiemmin vallinneeseen tilanteeseen verrattuna.

Aikaisemmassa kontrollijärjestelmiin ja -menetelmiin keskittyneessä tutkimuksessa voidaan kirjallisuuden perusteella nähdä useita heikkouksia ja epätäsmällisyyksiä. Fisher (1998, 51) ja Langsfield-Smith (1997, 208-209) ovat omissa tutkimuksissaan keskittyneet tarkastelemaan katsausluonteisesti aikaisempaa aihepiiriin keskittyntä tutkimusta. Molemmat tutkijat tuovat suurimpina ongelmakohtina esiin käsitteiden kontrolli (control), tehokkuus (effectiveness) ja strategia (strategy) määrittelyn ja mittaamisen useilla toisistaan poikkeavilla tavoilla ja menetelmillä. Tässäkin tutkimuksessa on aikaisemmissa luvuissa esitelty useampia kontrolliteorioita, jotka kuvaavat samoja asioita eri käsitteiden alla. Eriävien määritelmien käyttö hankaloittaa eri tutkimuksissa saatujen tulosten vertailua ja luotettavuuden varmistamista yhdistelemällä eri tutkimuksissa saatuja lopputuloksia. Lisäksi Harrisonin ja McKinnonin (1999, 485) mukaan päällekkäinen, lopputulosten luotettavuuden varmistava tutkimus puuttuu kontrollijärjestelmiin ja -menetelmiin keskittyneestä tutkimuksesta lähes kokonaan osaltaan juuri valtavan käsitelmäärän ja toisaalta case-tutkimusten yksilöllisyyden takia.

Harrison ja McKinnon (1999) ovat omassa Aasialaisia ja Anglo-Amerikkalaisia englanninkielisiä vertailevia tutkimuksia käsittelevässä katsauksessaan todenneet kulttuurirajat ylittävän kontrollitutkimuksen olevan vasta alkuvaiheessa. Tutkijat ovat havainneet kulttuurianalyysien lähes järjestään perustuvan ainoastaan Geert Hofsteden esittämään teoriaan. Vaikkakin Hofstede on tutkinut omaa alaansa hyvin ansiokkaasti, Harrisonin ja McKinnonin mukaan olisi ensiarvoisen tärkeää löytää joku toinenkin konsepti johon tukeutua. Lisäksi tutkijoiden mielestä useissa tutkimuksissa nojaututaan pelkästään yhteen tai kahteen kulttuuridimensioon ottamatta huomioon koko kulttuurikentän vaikutusta kontrollijärjestelmään tai sitä, että eri kulttuuridimensioilla on erilainen painoarvo valtiosta ja kulttuurista toiseen siirryttäessä.

Lars Hassel (1991) on empiirisessä tutkimuksessaan selvittänyt kuinka monikansallinen - viidessätoista valtiossa toimiva - konserni, jonka pääkonttori sijaitsee Suomessa, mittaa laskentatoimen kannattavuusmittareilla yksiköidensä ja tytäryhtiöidensä toimintaa. Erityisesti tutkija keskittyi vertailemaan miten käytettävät keinot eroavat ulkomaisten ja kotimaisten tytäryhtiöiden ja yksiköiden osalta. Tutkimusmenetelmänä Hassel käytti kyselytutkimusta. Hän päätyi tutkimuksessaan siihen, että monikansallinen yhtiö, joka hallinnoi ja johti ulkomaisia operaatioitaan kustakin kasallisesta liiketoiminnasta koostuvana portfoliona, tukeutuu yksiköitään kontrolloidessaan yksinkertaiseen laskentatoimen kannattavuusinformaatioon. Tutkimuksen

mukaan pääkonttori näyttäisi antavan vähemmän painoa yksikertaiselle kannattavuusinformaatiolle silloin, kun kontrolloitavana on kotimainen, muuttuvassa ympäristössä toimiva, yksikkö. Vastaavasti ulkomaista epävakaa ympäristössä toimivaa yksikköä kontrolloitaessa nojaututaan yksinkertaiseen laskentainformaatioon. Hasselin tutkimustulokset ovat yhteneviä aiemman vastaavaan tutkimusasetelmaan perustuvan tutkimuksen kanssa.

3. LASKENTATOIMI KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA

Laskentatoimen tuottamaa informaatiota käytetään organisaatioissa kahteen eri tarkoitukseen. Ensimmäinen on organisaation suorituksen hyvyyden mittaaminen eli taloudellinen kontrolli. Tähän käytetään laskentatoimen tuottamia tulos- ja kannattavuuslaskelmia. Tätä osaa laskentatoimesta kutsutaan ulkoiseksi laskennaksi. Toinen laskentatoimen tuottaman informaation hyväksikäyttökohde on organisaation eri osien operationaalisen toiminnan seuranta ja kontrollointi eli erilaisten johdon laskentatoimen laskelmien hyväksikäyttö. Tätä laskentatoimen osaa puolestaan kutsutaan johdon laskentatoimeksi.

Monikansalliset konsernit pyrkivät mahdollisimman pitkälle yhtenäistämään laskentainformaationsa. Ulkoisen laskennan informaation yhtenäistämisen syynä voidaan pitää konsolidoinnin yksinkertaistumista täsmäytysten vähentyessä. Tämä säästää talousosaston resursseja. Useampaan pörssiin listautuneet yritykset pyrkivät tuottamaan mahdollisimman kattavan tilinpäätöksen, jotta ei syntyisi tarvetta laatia useita eri käytäntöjen mukaan laadittuja tilinpäätöksiä. Tilintarkastus voi noudattaa koko konsernissa samoja linjoja, jolloin resursseja säästyy. Sisäisen laskennan kannalta taas yhtenäinen informaatio takaa koko konsernin kattavien laskelmien yhdistelemisen helppouden ja mahdollistaa konsernin eri osien välisen vertailun. Lisäksi laskentahenkilöstön siirtyminen konsernin sisällä helpottuu huomattavasti, kun kerran opittuja käytäntöjä voi soveltaa konsernin eri osissa. Yhtenäiset käytännöt mahdollistavat koko konsernin kattavan ohjeistuksen laadinnan.

3.1 Ulkoinen laskenta

Yrityksen laskentatoimen toinen pääalue on ulkoinen laskentatoimi. Se perustuu yrityksen liikekirjanpidon tietojärjestelmään. Näin ollen ulkoisen laskentatoimen tuottamat raportit antavat tietoa historiallisista tapahtumista. Ulkoisen laskentatoimen päädokumentti on tilinpäätös, joka sisältää tuloslaskelman voitonjakokelpoisten varojen määrittämiseksi ja taseen, eli laskelman yhtiön

varoista ja veloista, sekä liitetiedot erilaisten yksityiskohtaisempien tietojen julkistamiseksi. Lisäksi tilinpäätökseen liitetään yhtiön rahan lähteitä ja käyttöä selittävä rahoituslaskelma.

Ulkoista laskentatoimintaa kutsutaan aika ajoin yleiseksi laskentatoimeksi. Ulkoisen laskentatoimen tehtävänä on ensisijaisesti omistajien voitonjakokelpoisten varojen määrittämisen lisäksi tuottaa erilaisia informaatiolaskelmia useille yrityksen ulkopuolisille tahoille. Mm. kirjanpitolainsäädäntö asettaa runsaasti vaatimuksia ulkoisen laskentatoimen informaatiojärjestelmän tuottamille raporteille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 13)

Kansainvälisessä konsernissa erityishaasteen ulkoiselle laskennalle tuo konsernitilinpäätöksen laatiminen. Jokainen tytäryhtiö on velvollinen laatimaan oman tilinpäätöksensä sijaintivaltion lakien mukaisesti. Tämän lisäksi emoyhtiö on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, johon emoyhtiön lisäksi yhdistellään konsernin tytäryhtiöt ja osakkuusyhtiöt. Ennen yhdistelyä emoyhtiön, tytäryhtiöiden ja osakkuusyhtiöiden tilinpäätökset on saatettava yhteismitallisiksi. Tilinpäätösten tehokas ja hyödyllinen yhdistely ei ole mahdollista mikäli tilinpäätökset on laadittu eri periaatteiden mukaisesti. Esimerkiksi IAS 27:21-22 vaatii tytäryhtiön tilinpäätöksen laatimista samojen periaatteiden mukaisesti emoyhtiön kanssa. Mikäli tämä ei syystä tai toisesta ole mahdollista tulee konsernitilinpäätöksen liitteeksi sisällyttää tieto käytetyistä erilaisista laskentamenetelmistä.

3.1.1 Laskelmien tarkoitus ja käyttäjät

Ulkoisen laskennan tuottamilla raporteilla pyritään tyydyttämään yhtiön ulkopuolisten tahojen tarve saada tietoa tietyn yrityksen taloudellisesta tilasta tietyssä ajanhetkenä. Ainakin seuraavat tahot, eli sidosryhmät, ovat kiinnostuneita yrityksen menestymisestä. Yrityksen omistajien on tärkeää saada käyttöönsä mahdollisimman tarkkoja mittareita yrityksen toiminnan arvioimiseksi. Omistajien olisi kyettävä vertaamaan omistamaansa yritystä sen kilpailijoihin valittujen toimintatapojen ja johdon toiminnan onnistumisen arvioimiseksi. Myös omistajien mahdollisuus saada voittovaroja yrityksestä riippuu olennaisesti kirjanpito- ja yhteisölainsäädännön perusteella tehdyistä laskelmista. Toinen tärkeä sidosryhmä ovat luotonantajat. Heidän kannaltaan keskeinen arvioinnin kohde on yrityksen kyky maksaa saamansa luotto sekä sille sovittu korvaus takaisin luotonantajille. Tämä arviointi on mahdollista tehdä paneutumalla yrityksen tulokseen ja taseeseen sekä niiden laskentaperusteisiin. Kolmas merkittävä sidosryhmä on julkinen valta. Sen intressinä on seurata yrityksen taloudellisen tilan ja tuloksen kehitystä on veronsaajan näkökulma. Yrityksen tulee siis maksaa julkiselle vallalle verolainsäädännön perusteella laskettavasta tuloksestaan tietty osuus

veroina. Näiden kolmen tärkeimmän sidosryhmän lisäksi myös monet muut tahot ovat kiinnostuneita yrityksen taloudellisesta tilasta. Tällaisia tahoja ovat mm. yrityksen ammattijohto, muut työntekijät, työntekijöiden perheet, asiakkaat, toimittajat, tutkijat ja julkisen kaupankäynnin kohteena olevien yritysten kohdalla kaupankäynnin järjestäjä. (Kasanen ym. 1996, 19-22)

3.1.2 Informointilaskelmat

Valtaosan informaatiolaskelmista muodostavat pääosin yhtiön ulkopuolisille sidosryhmille tuotettavat laskelmat, joiden tarkoituksena on vaikuttaa yhtiön ulkoiseen kuvaan ja antaa ulkoisille sidosryhmille tietoa yhtiöstä. Ulkoiset informaatiolaskelmat ovat joko lakisääteisiä tai vapaaehtoisia. Ulkoisia raportteja tuottaa yhtiön ulkoinen laskentatoimi. Yhtiön kirjanpidosta johdettu tilinpäätös siihen liittyvine toiminta- ja vuosikertomuksineen on merkittävin johdon ulkopuolisille sidosryhmille kohdistama raportti. Muita ulkoisia informaatiolaskelmia ovat osakeantiesitteet ja osavuosikatsaukset. Lisäksi informaatiolaskelmia laaditaan ilman mitään vaikuttamistarkoitusta erilaisiin tilastoihin ja toimialajärjestöjen julkaisuihin. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 41)

Informointilaskelmat ovat toisen tyyppisiä kuin myöhemmin luvussa 3.2.3 esiteltävät suunnittelu- tai tarkkailulaskelmat. Suunnittelu- ja tarkkailulaskelmat ovat kommunikaatiota johdon ja muun organisaation välillä, joten nekin ovat omalla tavallaan yrityksen sisäisiä informaatiolaskelmia. Yhtiön sisäiset informaatiolaskelmat tukevat johdon koko päätöksentekoprosessia siten, että yhtiön johto ja työntekijät ”puhuvat sama kieltä” ja ymmärtävät samat asiat samalla lailla. Näin ollen kommunikaatio yhtiön sisällä eri osien välillä paranee ja helpottuu.

3.2 Sisäinen laskenta

Johdon laskentatoimi on yrityksen laskentatoimen toinen suuri osa-alue. Nimensä mukaisesti sen tehtävänä on tuottaa laskelmia johdon päätöksenteon tueksi. Johdon laskentatoimen laskelmat voivat olla yhtiön johdon päätöksentekoa avustavia suunnittelulaskelmia tai tarkkailulaskelmia, joiden avulla johto pyrkii analysoimaan asettamiensa tavoitteiden toteutumista sekä tavoitteiden ja toteutumien välisiä mahdollisia eroja. Lisäksi se tuottaa tarvittaessa vaihtoehtolaskelmia, joiden avulla johto voi vertailla esimerkiksi eri investointivaihtoehtojen kannattavuutta. Johdon laskentatointa kutsutaan myös sisäiseksi tai operatiiviseksi laskentatoimeksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 14)

Tuotettaessa ja tulkittaessa laskentatoimen raportteja joudutaan keskittymään raporttien sisältämään tietoon. Samannimisen erän sisältö voi olla eri yhtiöissä täysin erilainen. Arvioitaessa yrityksen taloudellista menestystä tunnuslukujen avulla on laskentatoimen raporttien hyväksikäyttäjän oltava tietoinen siitä, miten kukin yhtiö on raporttinsa laatinut ja millaisia, mahdollisesti yleisestä linjasta poikkeavia, ratkaisuja yhtiön talousjohto on raportteja tuottaessaan tehnyt ja miksi valittu ratkaisu on kussakin tilanteessa tehty. Laskentatoimen raporttien lukijan on hyödyllistä tuntea laskentatoimen neljä ongelmaa: laajuus-, arvostus-, jakamis- ja jaksotusongelma. Näiden ongelmien ratkaisemiseksi talousjohto tekee erilaisia raportointiratkaisuja kunkin yhtiön tarpeiden mukaisesti. Laskentatoimen raporttien hyväksikäyttäjän on myös hyödyllistä tuntea nämä ongelmat, jotta hän ymmärtäisi paremmin talousjohdon tekemien raportointiratkaisujen merkityksen ja pystyisi käyttämään raportteja tehokkaammin hyväkseen päätöksentekotilanteissa. Erityisen tärkeää laskentatoimen ongelmien tunteminen on raporttien rakennetta ja niiden sisältöä suunniteltaessa ja kehitettäessä.

3.2.1 Johdon tiedontarpeet

Päätöksentekotilanteissa johtaja kaikille yhteisistä tavoitteista huolimatta tekee päätöksensä eri lähtökohdista, johtuen eroista kunkin yksilön henkilökohtaisissa tiedoissa, taidoissa, kokemuksissa ja persoonassa. Päätöksentekonsa tueksi johtaja on voinut kerätä tietonsa hyvin eri tavoin ja eri lähteistä. Näin ollen myös johtajan tiedontarve on yksilöllinen ja tämän takia hänelle tulisi ainakin teoriassa rakentaa oma, henkilökohtainen tietojärjestelmä lähtien liikkeelle johtajan omasta tiedontarpeesta ja niistä päätöksistä, joita hän joutuu työssään tekemään. (Mäkelä & Pastila 1990, 7-8)

Johtajien vastuualueet ovat erilaisia. Myös yrityskoot vaihtelevat suuresti. Näin ollen johtajien tehtäväkentän koostumus ja laajuus vaihtelee huomattavasti. Pääsääntönä voidaan todeta, että mitä suurempi on henkilön tehtäväkenttä ja vastuualue, sitä enemmän hän tarvitsee erilaisia raportteja päätöksentekonsa tueksi. Riistaman ja Jyrkkiön (1999, 403) mukaan on myös ilmeistä, että mitä hajautetumpaa päätösvalta organisaatiossa on sitä suurempi on erilaisten raporttien tarve. Väite kuulostaa luotettavalta, koska päätöksenteon hajautuessa raporttien on oltava entistä yksityiskohtaisempia, jotta ne tukisivat tietyn pienen osa-alueen päätöksentekoa. Näin ollen tarvittavien raporttien lukumäärä kasvaisi. Vastaavasti päätöksenteon ollessa keskitettyä tiedontarve vähenee, koska päätöksentekijä ei ehdi paneutua liian yksityiskohtaiseen tietoon.

3.2.2 Johdon tietojärjestelmät

Yrityksen laskentajärjestelmän peruslähtökohtana on yrityksen operatiivisen, taktisen ja strategisen tiedon tarve. Tietojen kerääminen, rekisteröinti, muokkaus ja raportointi on järjestettävä siten, että laskentajärjestelmän tuottama informaatio on mahdollisimman hyvin hyödynnettävissä. Näin ollen tietojärjestelmiin tulee tallentaa ainoastaan sellaisia tietoja, joita tiedonkäyttäjät sillä hetkellä tarvitsevat. Mahdollista on myös tallentaa sellaisia tietoja, joita tiedonkäyttäjien arvellaan tulevaisuudessa tarvitsevan. Monissa yrityksissä tietojärjestelmät on rakennettu siten, että samasta taloushallinnon järjestelmästä on saatavissa tietoa niin ulkoisen kuin sisäisenkin laskennan tarpeisiin. Tämä on perusteltavissa sillä, että sekä ulkoinen laskentatoimi että johdon laskentatoimi tarvitsevat osittain samoja tietoja ja näin ollen edes osittain päällekkäisten järjestelmien ylläpitäminen ei ole mielekästä. (Bodnar & Hopwood 2001, 195-196)

Nykyisessä maailmassa kehittyneet järjestelmät mahdollistavat huomattavan laajojen tietokantojen ylläpidon ja kaikkea tietoa ei ole mielekästä sisällyttää pelkästään taloushallinnon tietojärjestelmiin, koska tietojen tarve kasvaa jatkuvasti kaikilla organisaation osa-alueilla. Näin ollen kullekin organisaation osalle luodaan yhä useammin oma tietojärjestelmä kunkin toiminnon tarpeiden mukaisesti. Tällöin taloushallinnon tietokanta ei yksin säilytä kaikkea tietoa, jolloin yhä suuremman tietomäärän kerääminen, varastointi ja hyödyntäminen mahdollistuu. Kustakin tietojärjestelmästä kerätään sitten olennainen informaatio säännölliseen raporttipakettiin tai kussakin järjestelmässä on valmiiksi olemassa suppea raporttipaketti, jota johto tietoa tarvitessaan hyödyntää. (Bodnar & Hopwood 2001, 195-196)

Investointi kalliisiin johdon tietojärjestelmiin nostaa esiin kysymyksen mahdollisista höydyistä, joita tietojärjestelmäinvestoinnilla voidaan liiketoiminnalle saavuttaa. Kuviossa 5 esitellään millaisia etuja toimivan järjestelmän käyttöönotto tuo tullessaan ja miten erilaiset hyödyt on saavutettavissa.

Kuvio 5. Toimivan johdon tietojärjestelmän hyödyt

	Helposti saavutettavissa	Myöhemmin tulevia
"Kovat" hyödyt	Kustannussäästöt (ATK-tuen tarve pienenee) Parantunut liiketoiminta - markkinatilanteen hallinta - parempi "ote" yrityksestä	Kevyempi johdon organisaatio
"Pehmeät" hyödyt	Parempi tiedon laatu: - ajankohtaisempaa - ristiriidatonta - paremmassa muodossa - merkityksellisempää - paremmin fokusoitua	Johdon parantunut motivaatio - keskittyminen avainlukuihin - parempi tiedon kulku johtajien välillä - parantunut ajattelun tuki Tietoa saatavilla paremmin strategisten päätösten tueksi

Lähde: Mäkelä & Pastila 1990, 14

Toimivasta johdon tietojärjestelmästä on välittömästi saavutettavissa huomattavia hyötyjä sekä kustannussäästöinä että liiketoiminnallisina tuottoina. Kun toimiva tietojärjestelmä on saatu luotua sen hyödyntäminen on helppoa ja vaivatonta, jolloin kukin tiedon käyttäjä pystyy itse helposti etsimään tarvitsemansa tiedot. Toisaalta on hyvä muistaa, että toimivan tietojärjestelmän rakentaminen ei tapahdu hetkessä ja pitkäaikainen rakentamisprosessi voi tulla hyvinkin kalliiksi. Toimivasta järjestelmästä on kuitenkin mahdollista saada huomattava määrä hyödyllistä informaatiota johdon liiketoiminnallisen päätöksenteon tueksi esimerkiksi hinnoittelu- ja kannattavuustietojen muodossa. Lisäksi käytettävissä olevan tiedon hyödynnettävyys ja ajantasaisuus parantuu huomattavasti mikäli yrityksellä ei aiemmin ole ollut toimivaa johdon tietojärjestelmää.

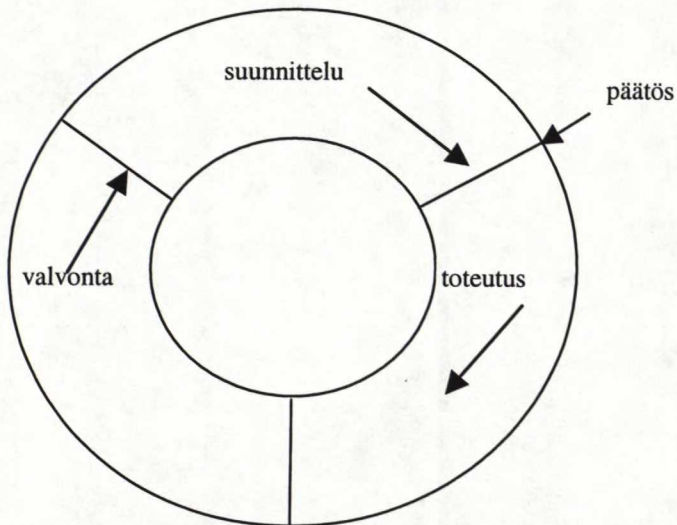
Pidemmällä tähtäimellä johdon toimivasta tietojärjestelmästä on myös mahdollista saavuttaa useita etuja. Päätöksenteon helpottuessa voidaan organisaatiota keventämällä saavuttaa kustannussäästöjä. Historiatiedon karttuessa voidaan esimerkiksi syklisillä teollisuudenaloilla hyödyntää edellisestä syklistä käytettävissä olevaa informaatiota seuraavan syklin päätöksiä tehtäessä. Toimivan tietojärjestelmän avulla saadaan johto keskittymään olennaisen tiedon hyödyntämiseen kokemuksen karttuessa. Laajemman tietojärjestelmän kehittäminen ja käyttöönotto ei tapahdu hetkessä, jolloin

siitä saatava tieto on parhaiten tarjolla vasta kun sen käyttäjät tuntevat kaikki järjestelmän tarjoamat mahdollisuudet.

3.2.3 Päätöksentekoa tukevat laskelmat

Johdon laskentatoimen tuottamilla raporteilla tuetaan johdon päätöksentekoa. Raporttien antaman tiedon avulla toivotaan johdon voivan tehdä yhtiön kannalta mahdollisimman oikeita päätöksiä asetettujen strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon päätöksenteon vaiheita voidaan kuvata ympyrällä (Kuvio 6), jonka ensimmäinen kolmannes käsittää toiminnon suunnittelun. Toinen kolmannes muodostaa toiminnon toteutuksen ja kolmas kolmannes muodostuu toiminnon tarkkailusta ja valvonnasta.

Kuvio 6: Yrityksen johtamisprosessin perustehtävät



Lähde: Riistama & Jyrkkiö 1999, 36

Kuvion 6 ympyrässä esitettävistä vaiheista yhtiön johdon tehtäväkenttään kuuluvat suunnittelu, päätöksenteko ja valvonta sekä myös välillisesti päätöksen toimeenpano, jonka tosin pääosin yleensä suorittavat johdon alaiset johdon esittämällä tavalla. Johtoa tukeva laskentatoimi on jäsentyntä tuottamansa informaation johdon tehtävien mukaisesti suunnittelulaskelmiin, tarkkailulaskelmiin ja informointilaskelmiin. Suunnittelulaskelmat voidaan jakaa edelleen vaihtoehto- ja tavoitelaskelmiin.

Edellä kuviossa 6 esitelty johdon tehtävien jaottelu voidaan ottaa perustaksi, kun tarkastellaan laskentatoimen hyväksikäyttöä yhtiön johdon näkökulmasta. Laskentatoimen tietoja käytetään hyväksi tehtävien suunnittelussa ja niiden toimeenpanon valvonnassa, jotka nimenomaan ovat

yhtiön johdon keskeisiä tehtäviä. Tästä syystä yhtiön johto on yksi keskeisimmistä laskentatoimen hyväksikäyttäjistä. Kuvio 7 tarkastelee laskentatoimen hyväksikäyttöä ja systematiikkaa erityisesti johdon näkökulmasta.

Kuvio 7. Laskelmatoimen systematiikka

	laskelman tyyppi	laskelma	laskelman tarkoitus
sisäinen laskenta	suunnittelua avustavat	vaihtoehto-laskelmat	valinta
		tavoite-laskelmat	toiminnan ohjaus
	valvontaa avustavat	tarkkailu-laskelmat	
ulkoinen laskenta	tiedottamista avustavat	informointi-laskelmat	vaikuttaminen

Lähde: Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 34

Yhtiön laskentaosaston tuottamat laskelmat voidaan jakaa karkeasti kahteen ryhmään: ulkoisiin- ja sisäisiin laskelmiin. Ulkoiset laskelmat ovat pääosin ulkoisille sidosryhmille suunnattuja yhtiön tilasta ja toiminnasta tiedottavia informointilaskelmia, joita on käsitelty jo aiemmin luvussa 3.1.2. Sisäiset laskelmat puolestaan voidaan jakaa yhtiön toiminnan suunnittelua ja valvontaa avustaviin laskelmiin.

3.2.3.1 Suunnittelulaskelmat

Suunniteltaessa tietyn tulevan ajanjakson toimenpiteitä ja toimintaa on johdon päätösten tueksi tarpeellista laatia vaihtoehtolaskelmia, joilla vertaillaan suunnitteilla olevien ratkaisuvaihtoehtojen paremmuutta. Vaihtoehtolaskelmien avulla voidaan myös aluksi kartoittaa eri olemassa olevia vaihtoehtoja kunkin ongelman ratkaisemiseksi. Vaihtoehtolaskelmilla tuetaan siis johdon päätöksentekoa päätöksentekoprosessin toisessa, kolmannessa ja neljännessä vaiheessa, jotka käsittelevät ratkaisuvaihtoehtojen etsintää, vertailua ja parhaan mahdollisen ratkaisun etsimistä kuhunkin ongelmatilanteeseen. Johdon päätöksentekoprosessi on esitelty luvussa 2.1.

Vaihtoehtojen vertailu perustuu yleensä kustakin vaihtoehdosta yhtiölle tulevaisuudessa aiheutuviin kustannuksiin ja tuottoihin. Mikäli jo toteutuneiden lukujen voidaan katsoa tarpeeksi luotettavasti heijastavan myös tulevaisuuteen, voidaan menneisyyden lukuja käyttää hyväksi tulevaisuuden kehitystä arvioitaessa. Vaihtoehtolaskelmia on useisiin eri johdon ongelmatilanteisiin: Eri investointivaihtoehtoja vertailtaessa investointilaskelmat tukevat johdon päätöksentekoa. Hinta- ja markkinointipoliittiset laskelmat puolestaan avustavat johtoa tuotteiden kannattavan myyntihinnan määrittämisessä. Tuotantopoliittisten vaihtoehtolaskelmien tehtävänä on tuotteiden keskinäisen paremmuuden vertailu. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 39)

Tavoitelaskelmat edustavat toista suunnittelulaskelmien tyyppiä. Tavoitelaskelmien avulla johto määrittelee tulevaa toimikautta varten taloudelliset tavoitteet, joihin yhtiön ja sen organisaation tulisi päästä. Riistaman ja Jyrkkiön (1999, 39) mielestä on aiheellista kysyä, miksi vaihtoehtolaskelmat eivät kelpaa sellaisenaan valitun vaihtoehdon toimeenpanon tavoitteiksi. Kirjoittajat vastaavat asettamaansa kysymykseen itse toteamalla, että vaihtoehtolaskelmiin otetaan mukaan ainoastaan ne tuotot ja kustannukset, jotka ovat erilaisia eri vaihtoehdoissa. Lisäksi vaihtoehtolaskelmia ei välttämättä jaotella eri ajanjaksoille kovinkaan tarkasti eikä vaihtoehtolaskelmissa ole tarvetta jakaa tavoitteita useille vastuualueille, kuten tavoitelaskelmissa tehdään. Tavoitelaskelmien avulla johto siis saa tukea päätöksentekoprosessin viidenteen vaiheeseen, eli valitun ratkaisuvaihtoehdon tavoitteiden asettamiseen ja toteuttamiseen: tavoitelaskelmat toimivat eräänlaisena ohjenuorana valitun vaihtoehdon käytännön toteutukselle.

Tavoitelaskelmia voidaan laatia hyvin eri pituisille ajanjaksoille. Pitkällä tähtäimellä voidaan asettaa tavoitteita rahoitusrakenteesta, markkinaosuudesta tai kannattavuuden tasosta. Lyhyellä tähtäimellä puolestaan voidaan asettaa seuraavan periodin tuotanto- tai tulostavoitteita eli budjetteja. Pitkän tähtäimen tavoitteita hyödynnetään useimmiten yritystasolla kun taas lyhyen tähtäimen tavoitteiden asettelu on usein mielekästä jo tulosityksikkötasolla pienemmän kokonaisuuden seuraamiseksi ja arvioimiseksi. Lisäksi kustannus- ja tuottostandardit ovat toistuvia tavoitelaskelmia, joita käytetään jo vakiintuneissa toiminnoissa ja työvaiheissa, joiden oletetaan pysyvän samoina ajanjaksosta toiseen. Standardit siis määrittävät toistuvien toimenpiteiden sallitut tavoitekustannukset ja tavoitetuotot ja niitä käytetään usein jo tulosityksikkötason alapuolella esimerkiksi kone- tai tuotekohtaisesti.

3.2.3.2 Tarkkailulaskelmat

Tavoitelaskelmat muodostavat perustan tarkkailulaskelmille. Tarkkailulaskelmat vertaavat nimensä mukaisesti toteutunutta toimintaa kuvaavia lukuja asetettuihin tavoitteisiin tai saavutettuihin tuloksiin. Tarkkailulaskelmien tavoitteena on siis analysoida tapahtunutta kehitystä, pyrkiä korjaamaan mahdolliset päätöksenteossa sattuneet virheet mahdollisimman pikaisesti ja oppia tehdyistä virheistä. Tarkkailun tehtävänä on olla aktiivista. Aktiivisuus tarkoittaa sitä, että pyritään parantamaan tulevan toiminnan suunnittelua ja toteutusta sekä tätä kautta myös tulevaisuuden päätöksentekoa. Tarkkailulaskelmien avulla tuetaan siis päätöksentekoprosessin vaihetta kuusi eli toteutetun ratkaisun seuranta ja saavutetun lopputuloksen analysointia. (Arto ym. 1988, 25-26)

Tarkkailun painopistealueena ovat yleensä poikkeukset, koska tarkkailulaskelmien tehokkuus paranee kiinnittämällä huomiota poikkeuksiin tavoitteen ja toteutuneen välillä:

$$\text{saavutus} - \text{tavoite} = + / - \text{poikkeus}$$

Tyypillisiä tarkkailun kohteita ovat kannattavuus ja tuottavuus. Suuremman yhtiön on mahdollista tarkkailla eri tulosityksiköiden tulosbudjetin toteutumista, siinä tapahtuvia poikkeuksia ja etsiä syitä mahdollisiin poikkeuksiin. Tarkkailulaskelmat saattavat kohdistua myöskin yhtiön pääomaa sitoviin kohteisiin, kuten varastoon tai varainhoitoon.

3.3 Informaation määrä ja laatu

Pelkkä informaation saatavuus tai olemassaolo eivät vielä yksin riitä korkeatasoisen taloudellisen ohjauksen tarpeisiin. Informaation laatua voidaan mitata sen vaikutuksella johdon tekemien päätösten tehokkuuteen ja oikeellisuuteen. Toisaalta informaatiolla on myös hintansa, joten jos informaation tuottamiseen käytetty rahamäärä on suurempi kuin informaation perusteella tehdyistä päätöksistä saatu hyöty, on informaatiolla negatiivinen arvo.

Bodnarin ja Hopwoodin (2001, 570-571) mukaan informaation korkean laadun ja käyttöarvon takaamiseksi ainakin seuraavien kriteerien tulisi täytyä:

- Informaatio on oikeaa ja antaa kuvan vallitsevasta tilanteesta.
- Informaatio on ajankohtaista.
- Informaatio on saatavilla nopeasti.

- Informaatio sisältää kaiken päätöksenteossa tarvittavan tiedon.
- Informaatio on relevanttia ottaen huomioon tekeillä olevan päätöksen tai kunkin päätöksentekijän vastuualueen.

Jokainen näistä seikoista vaikuttaa omalta osaltaan hyvän taloudellisen ohjauksen edellytyksenä olevan informaation laatuun. Mikäli informaatiolle asetetut vaatimukset eivät joltain osin toteudu, päätöksenteko vaikeutuu ja johto saattaa tehdä vääriä päätöksiä etenkin päätöksenteon tueksi saatavilla olevan informaation sisältäessä virheellistä tai vääristynyttä tietoa. NykYTEknikkaa hyväksikäyttäen yksittäisten laskentatoimen raporttien tuottaminen ja raportointi on huomattavasti edullisempaa ja helpompaa kuin vielä kymmenen vuotta sitten.

Informaation liian vähäinen määrä merkitsee informaation käyttäjän kannalta sitä, että joku pimittää informaation käyttäjältä päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. Informaation liian suuri määrä puolestaan merkitsee päätöksentekijälle sitä, että hän ei saa informaatiosta kaikkea käytettävissä olevaa hyötyä päätöksentekonsa tueksi vaan hän joutuu ratkaisemaan ongelman pohjautuen jalostamattomaan tietoon. On siis raportointivastuullisten tehtävä jakaa tietoa sellainen optimimäärä, jonka päätöksentekijä haluaa ja jonka perusteella päätöksentekijän on mahdollista saavuttaa kussakin tilanteessa mahdollisimman hyvä lopputulos. (Tenhunen 1996, 26-27)

Suuressa yhtiössä päätöksentekijät voivat lisätä saamansa informaation luotettavuutta Tenhusen (1996, 27) mukaan seuraavilla keinoilla:

1. Julkaisemalla mittaussäännöt ja ohjeet laskentakäsikirjan muodossa.
2. Keskustelemalla säännöistä kaikkien prosessiin osallistuvien kanssa ennen sääntöjen lukkoon lyömistä.
3. Suorittamalla laaduntarkkailua raportointiketjussa säännöllisesti.
4. Selkiyttämällä etukäteen vastuuhenkilöiden informaation tarvetta ja seuraamalla jatkuvasti mahdollisia muutoksia informaation tarpeessa.

Pienissä yhtiöissä puolestaan johtajilla on koko yhtiön toiminnasta hyvä kokonaiskäsitys. Pienempi kokonaisuus on johtajalle helpompi hahmottaa ja näin ollen on suurempi todennäköisyys, että johtaja voi itse yritystoimintaan nähden laajan tietämyksen ja kokemuksen avulla havaita raporteissa olevat puutteet, poikkeamat tai virheet. Monissa pienissä yhtiöissä ei edes ole mahdollista rajallisten resurssien takia ylläpitää minkäänlaisia johdon informaatiojärjestelmiä, vaan päätöksenteko perustuu yksinomaan yhtiön johdolla olevaan tietämykseen ja näkemykseen.

Suurissa yhtiöissä johtajan ei edes teoriassa ole mahdollista tuntea koko tehtäväkenttäänsä, vaan hän tarvitsee vastuualueensa koon mukaan vaihtelevan määrän päätöksentekoa tukevaa informaatiota.

4. KULTTUURIEROT

Organisaatioilla on pitkään tiedetty olevan omat sisäiset kulttuurinsa. Kukin organisaatio luo omat norminsa hyväksyttävälle käytökselle ja tuloksenteolle. Aikojen kuluessa syntyneet työtavat eivät ole pelkästään teknis-rationaalisen pohdinnan tuloksia vaan niiden syntyyn ovat vaikuttaneet organisaation oma kulttuuri uskomuksineen, arvoineen ja tietoineen. Laskentatoimen tavat ja käytännöt luovat yleiset puitteet suurimmalle osalle organisaation sisällä tapahtuvasta työstä. Tämä johtuu siitä, että laskentatoimeen tiukasti liittyvät suunnittelu, budjetointi, organisaatorakenne, kontrolli ja tuloksen laskentatapa sekä erilaiset päätöksenteossa käytettävät muut apuvälineet noudattavat yrityksen laskentatoimen sanelemaa muotoa, joka puolestaan on muodostunut laadittavien raporttien hyväksikäyttäjien tarpeiden mukaan. Joissakin organisaatioissa laskentatoimi on suoraan liitetty työtapoihin esimerkiksi siten, että hyviä taloudellisia tuloksia juhlistaan koko organisaation voimin. (Dent 1991, 706-707)

Työntekijöiden erilaiset taustat ja arvomaailmat vaikuttavat kaikkien kansainvälisten konsernien toimintaan, koska työntekijät ovat kasvaneet ja kouluttautuneet toisistaan poikkeavissa kansallisissa ja kulttuurillisissa ympäristöissä. Kaikki jotka ovat viettäneet aikaa erilaisissa kulttuuriympäristöissä havaitsevat tämän helposti. Taustojen eroavaisuudet vaikuttavat niin jokapäiväiseen elämään kuin liikkeenjohdon päätöksentekoonkin. Ongelmatilanteita lähdetään purkamaan erilaisista lähtökohdista ja luultavasti myös päädytään ongelman ratkaisussa erilaisiin lopputuloksiin. Tätä ongelmaa helpottaakseen kansainväliset yhtiöt usein siirtävät työntekijöitään tietyiksi jaksoiksi ulkomaisiin tytäryhtiöihin tutustumaan vieraaseen kulttuuriin ja avartamaan omaa katsontakantaansa.

4.1 Hofsteden teoria

Hollantilainen tutkija Geert Hofstede on (Hofstede 1980) löytänyt hyvin merkittäviä kulttuurieroja eri maiden työntekijöiden ja johtajien välillä tutkiessaan monikansallista IMB-konsernia. Tutkija totesi kansallisen kulttuurin selittävän työntekijän asemaan, ammattiin, ikään tai sukupuoleen liittyviä arvojen ja asenteiden eroja. Nämä erot Hofstede jakoi neljään eri kulttuuriulottuvuuteen:

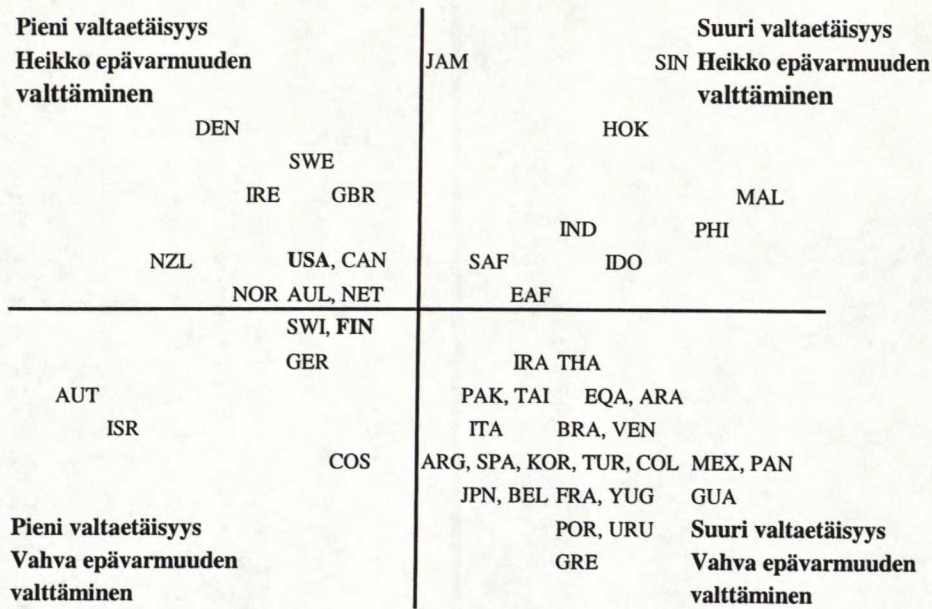
valtaetäisyyteen, epävarmuuden välttämiseen, yksilöllisyyteen ja yhteisöllisyyteen sekä maskuliinisuuteen ja feminiinisuuteen.

Ensimmäisen ulottuvuuden – valtaetäisyyden – peruspiirre liittyy ihmisten välillä vallitsevaan epätasa-arvoon ja vallan epätasaiseen jakautumiseen. Organisaatiossa suuri valtaetäisyys ilmenee esimerkiksi hierarkkisuuden kasvuna. Valtaetäisyys liittyy aina ihmisten väliseen epätasa-arvoon, johon eri yhteiskunnat ovat pyrkineet löytämään erilaisia ratkaisuja. Epätasa-arvoisuutta esiintyy esimerkiksi arvovallan, varakkuuden ja vallan alueilla; yhteiskunnat arvostavat näitä eri tavoilla. Suuren valtaetäisyyden maissa esimiesten etuoikeudet, arvonimet, asema ja muodollisuudet hyväksytään helpommin kun taas pienen valtaetäisyyden maissa organisaatiossa on havaittavissa enemmän demokratiaa mielivaltaisen vallankäytön sijaan. Korkean valtaetäisyyden maissa myös tuloerot ovat suuret. Matalan valtaetäisyyden maissa työntekijöiden ei oleteta orjallisesti seuraavan virkatietä työtehtäviä hoitaessaan kun taas korkean valtaetäisyyden maissa virkatien laiminlyöminen koetaan niskoitteluna. (Hofstede 1984, 66-73)

Epävarmuuden välttämällä tarkoitetaan sitä, miten yhteisö kokee ja suhtautuu ennalta arvaamattomiin ja epäselviin tilanteisiin, missä määrin tällaisia tilanteita pyritään ehkäisemään muodollisia sääntöjä asettamalla ja missä määrin yhteisön normeista poikkeava käyttäytyminen on hyväksyttävissä. Tyypillisiä piirteitä korkean epävarmuuden välttämisen kulttuurien henkilöille ovat muun muassa kiire, täsmällisyys, hermostuneisuus ja toimeliaisuus. Alhaisen epävarmuuden välttämisen kulttuureissa puolestaan havaitaan rauhallisuutta, huolettomuutta ja jopa laiskuutta. Useissa alhaisen epävarmuuden välttämisen maissa ammattiyhdistysliike asettaa kuitenkin työpaikoille monia muodollisia sääntöjä, joilla se pyrkii puolustamaan jäsentensä etuja. (Hofstede 1984, 112-118)

Epävarmuuden välttäminen ja valtaetäisyys on asetettu akseleille kuvioon 8 Hofsteden tutkimien maiden osalta. Epävarmuuden välttämisen osalta Suomen sijainti poikkeaa huomattavasti muista Pohjoismaista – etenkin Tanskasta ja Ruotsista. Jako läntisten Euroopan maiden ja Aasian sekä Etelä-Amerikan maiden kesken ei ole selkeä epävarmuuden välttämisen suhteen. Sen sijaan on havaittavissa, että läntisen Euroopan maissa valtaetäisyys on yleensä pienempi kuin Aasian ja Etelä-Amerikan valtioissa. Luettelo käytetyistä maalyhenteistä on liitteessä 1.

Kuvio 8. Epävarmuuden välttäminen vs. valtaetäisyys



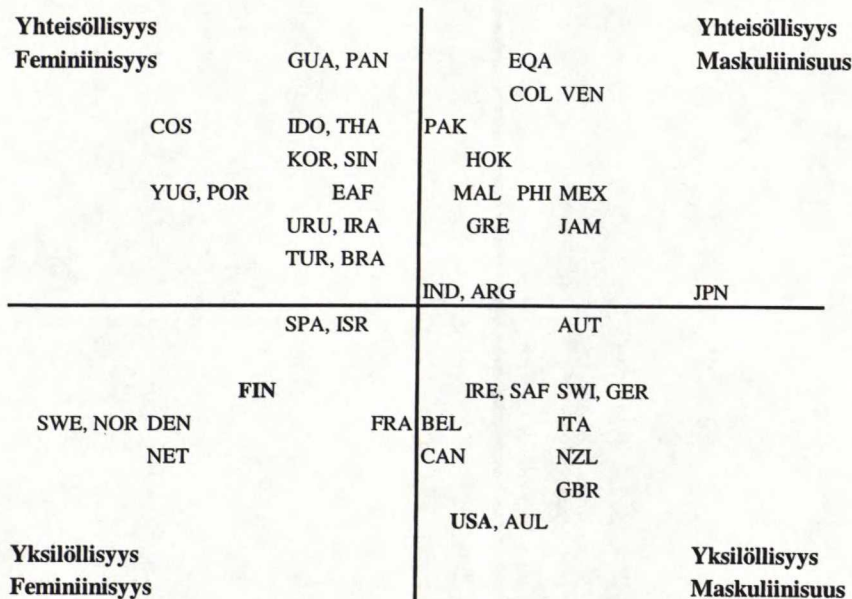
Lähde: Hofstede 1991, 141

Kolmas ulottuvuus käsittää yksilöllisyyden ja toisen ääripään eli kollektivismien tai yhteisöllisyyden. Yksilöllisissä maissa oletetaan ihmisten huolehtivat itse itsestään ja vain lähimmistä perheenjäsenistään, jolloin yksilöiden väliset siteet muodostuvat löyhiksi. Vastaavasti yhteisöllisyys on tunnusomaista yhteiskunnille, joissa ihmiset kasvavat syntymästään lähtien voimakkaasti ja kiinteästi yhteenkuuluviin ryhmiin, jotka suojelevat jäseniään koko eliniän vaatien vastineeksi uskollisuutta. Yhteisöllisissä kulttuureissa ryhmät pyrkivät vaikuttamaan jäsentensä uskomuksiin ja käyttäytymiseen ulkoisen sosiaalisen paineen eli häpeän avulla. Yksilöllisissä kulttuureissa puolestaan jokaisen yksilön oletetaan itse vaikuttavan omiin uskomuksiinsa ja käyttäytymiseensä. Yksilöllisissä kulttuureissa jäsenten käyttäytymiseen vaikuttaa sisäinen paine eli syyllisyys. Työpaikoilla yksilöllisyys saattaa näkyä siten että ryhmän etuja ei ajatella niin paljon ja vastaavasti yhteisöllisissä kulttuureissa omasta edusta saatetaan tinkiä ryhmän edun vuoksi. (Hofstede 1984, 149-154)

Maskuliininen yhteiskunnan ajattelutapa on hyvin pitkälle tuloslähtöinen kun taas feminiinisen yhteiskunnan perusajatus on sosiaalinen hyvinvointi. Maskuliinisuuden ja feminiinisuuden ulottuvuudessa kulttuurien väliset erot löytyvät itsetehostuksen ja vaatimattoman käytöksen välillä. Maskuliinisessa yhteiskunnassa hallitsevat arvot ovat mm. itsevarmuus, vakuuttavuus, materiaalisuus ja toisten ihmisten huolenpidon ja elämänlaadun laiminlyönti. Maskuliinisessa kulttuurissa johtajien oletetaan olevat päättäväisiä ja tosiasioihin nojautuvia. Maskuliiniset valtiot pyrkivät ratkaisemaan poliittiset konfliktit sotimalla kun taas feminiiniset pyrkivät aina ensin rauhanomaiseen ratkaisuun neuvottelemalla. Hofstede (1991, 100) kertoo tästä osuvana esimerkkinä

eron Falklandin ja Ahvenanmaan kriisien käsittelyssä (Vertaa Englannin ja Argentiinan vs. Suomen ja Ruotsin sijoittumista kuviossa 9). Feminiinisessä yhteiskunnassa puolestaan ihmisten oletetaan olevan vaatimattomia ja heidän oletetaan huolehtivan ihmissuhteistaan. Kilpailu ei kuulu feminiinisen yhteiskunnan piirteisiin ja ihmisten sympatioiden oletetaan olevan heikkojen puolella. Feminiinisessä yhteiskunnassa johtajat toimivat enemmän vaistonvaraisesti kuin minkään rationaalisen tekijän johdattamina. (Hofstede 1984, 177-186)

Kuvio 9: Yksilöllisyys ja yhteisöllisyys vs. maskuliinisuus ja feminiinisyys



Lähde: Hofstede 1991, 99

Kuviosta 9 ilmenee Hofsteden tutkimien maiden sijoittuminen toisiinsa nähden kun vertailukohtana käytetään yhteisöllisyyden ja maskuliinisuuden kulttuuriulottuvuuksia. Ylemmälle puoliskolle kuviota ovat kasaantuneet yhteisöllisyyttä painottavat kulttuurit. Nämä ovat pääosin vertailussa mukana olleista valtioista köyhimpiä. Rikkaimmat länsimaat puolestaan ovat painottuneet kuvion alemmalle puoliskolle. Näissä kulttuureissa yksilöllisyys on vallalla oleva piirre. Maskuliiniset maat puolestaan sijoittuvat kuviossa oikealle ja feminiiniset vasemmalle. Luettelo käytetyistä maalyhenteistä on liitteessä 1.

Hofsteden esittämä kulttuurianalyysi ja dimensiomalli on hyvä väline kulttuurierojen analysointiin, mutta siinä on omat heikkoutensa. Teoria olettaa että kulttuuri ei vaihtelee kansallisten rajojen sisällä. Reaalimaailmassa tämä ei ole totta vaan yhden valtion sisällä on monissa tapauksissa kulttuurillisesti erilaisia alueita. Esimerkiksi Yhdysvaltojen väestö koostuu monista eri etnisistä ryhmistä ja näiden kaikkien sijoittaminen yhteen yhtenäiseen kulttuurikehykseen on erittäin haasteellinen tehtävä. Hofsteden tutkimus on kohdistunut vain hyvin rajalliseen ja yleisesti ottaen

keskiluokkaiseen osaan kunkin tutkitun valtion väestöä. Lisäksi kaikki tutkimukseen osallistuneet henkilöt työskentelevät samassa monikansallisessa yhtiössä samalla teollisuudenalalla. Jotkut Hofsteden esittämät ulottuvuuden saattavat olla keskenään ristiriidassa: Jos henkilö ei koe ryhmän sääntöjä tärkeiksi, voidaan tätä selittää matalalla valtaetäisyydellä tai yksilöllisyydellä. Kulttuuria voidaan myös samaan aikaan pitää yksilöllisenä ja feminiinisenä, mitkä piirteet ainakin osittain sotivat toisiaan vastaan. Myös termi maskuliininen on osittain harhaanjohtava, koska sillä ei mitata kiihkoisanmaallisuutta vaikka joitakin Hofsteden kriteerien mukaan maskuliinisia valtioita voidaankin pitää myös kiihkoisanmaallisina. (Mead 1998, 41-42)

Monikansallisessa konsernissa eri kulttuurien ymmärtäminen on ensiarvoisen tärkeää. Vaikka Hofsteden (1980) kuulu tutkimus on jo yli 20-vuotta vanha, ja monet tekijät ovat ajan myötä muuttuneet, antaa tutkimus edelleen hyvän peruslähtökohdan kansallisten kulttuurien analysointiin.

4.1.2 Suomalainen kulttuuri

Hofstede (1984, 214-219) totesi tutkimuksessaan skandinaaviset maat yleisesti hyvin demokraattisiksi ja skandinaaviset ihmiset johtajiaan pelkäämättömiksi. Työpaikoilla epävarmuus ei tutkijan mukaan näyttele Skandinaviassa merkittävää roolia ja yksilöllisyyttä korostetaan. Lisäksi skandinaavisissa kulttuureissa feminiinisyyys ja pehmeät arvot ovat vallalla.

Suomi näyttäisi Hofsteden (1984) mukaan täyttävän hyvin yleiset skandinaaviset kulttuuripiirteet. Valtaetäisyys maassa on pieni. Suomessa työyhteisö toimii epämuodollisesti ja päätökset tehdään kuunnelleen organisaation jäsenten mielipiteitä. Johdon ja henkilöstön väliset suhteet ovat suorat ja rehelliset. Epävarmuuden välttämiseksi Suomi sijoittui tutkittujen maiden joukossa keskivaiheille. Tätä voidaan tulkita siten, että etenkin työmoraalissa suomalaiset haluavat välttää epävarmuutta eli suorittavat tunnollisesti saamansa tehtävät. Lisäksi työpaikoilla on jonkin verran kirjoittamattomia sääntöjä joita noudatetaan. Suomea voidaan pitää melko yksilöllisenä maana tutkittujen maiden joukossa. Jokaisella on vastuu omasta ja lähipiirinsä elämästä. Edes perhesiteet eivät ole ydinperheen ulkopuolella Suomessa kovinkaan vahvoja verrattuna esim. Aasian maihin. Työpaikoilla yksilöllisyys saattaa näkyä Suomessa siten, että yksilöt asettavat oman etunsa usein työyhteisön edun edelle. Lisäksi suomalaiset ovat kohtuullisen hyvin koulutettuja yksilöitä. Feminiinisyyys on Suomessa vallitseva piirre. Ihmisiä pidetään lämpiminä ystäviään, lähimpiä työtovereitaan ja perheenjäseniään kohtaan. Suomalaisia voidaan pitää myös toistensa hyvinvoinnista huolehtivina enemmän kuin keskenään kilpailevina. Lisäksi ihmiset ovat vaatimattomia esimerkiksi varallisuudestaan ja menestyksestään. Jotkut feminiinisyyden piirteet

sotivat yksilöllisyyttä vastaan. Korkean yksilöllisyyden voidaan Suomessa tulkita tarkoittavan nimenomaan vain itsestä ja lähimmistä perheenjäsenistä huolehtimista mikä ei sulje pois feminiinisyyden piirteisiin kuuluvaa empaattisuutta.

4.1.3 Yhdysvaltalainen kulttuuri

Yhdysvalloissa vallitseva johtamiskäytäntö ja päätöksenteko on usein jonkinasteista yhteistyötä esimiehen ja alaisen välillä. Esimies pyrkii ottamaan alaisensa päätöksentekoon, mutta täydellistä päätösvaltaa ei kuitenkaan anneta yhteisesti päätettäväksi esimiehen pelätessä oman asemansa ja arvovaltansa puolesta. Lisäksi tyypillistä on ohjata alaisia haluttuun suuntaan asettamalle heidän työnsä konkreettisia, kenties yhdessä sovittuja tavoitteita. Useilla työpaikoilla vahvojen työntekijäjärjestöjen ja johdon eräänlainen vastakkainasettelu suurentaa valtaetäisyyttä kuten myös suuret palkkaerot johdon ja työntekijöiden välillä. (Hofstede 1991, 42 ja Hofstede 1984, 68-69)

Yhdysvaltalaiset työntekijät haluavat selvittää työpaikoillaan mahdollisimman pitkälti ilman omaa työntekoa rajoittavia säännöksiä. He uskovat, että useat mahdolliset ongelmat ratkeavat helpommin ilman muodollisesti asetettuja säännöksiä. Toisaalta esimerkiksi työntekijöiden turvallisuuteen ja hyvinvointiin liittyvät säännökset ovat vahvan ammattiyhdistysliikkeen hallitsemassa työpaikoissa erittäin tiukkoja, ja laiminlyönneistä sekä onnettomuuksista alkavat oikeusprosessit tähtitieteellisine korvaussummineen ovat mahdollisia Yhdysvalloissa. Työpaikoilla ihmiset haluavat todistaa esimiehilleen olevansa kykeneviä myös vaativampiin tehtäviin. Syynä tähän on vallitseva urakeskeinen ajattelutapa. (Hofstede 1984, 130-133)

Yksilöllisyys on erittäin vallitseva piirre yhdysvaltalaisessa kulttuurissa. Ihmiset asettavat oman ja lähimmäisten etunsa ryhmän edun edelle ja toimivat myös tämän mukaisesti ajatellen itseään, omaa uraa ja lähimmäisiään. Toisaalta ammattiyhdistysliikkeeseen kuuluvat turvautuvat helposti järjestäytymisen mukanaan tuomaan joukkovoimaan työolojensa parantamiseksi, työpaikkojen säilyttämiseksi ja palkkojen korottamiseksi. Tästä huolimatta kaikenlaiset työntekijät pyrkivät etenemään urallaan mahdollisimman pitkälle ja saavuttamaan korkean tulotason. Opiskelut rahoitetaan Yhdysvalloissa itsenäisesti pätäkätöitä tekemällä tai vanhempien tuella ilman liittovaltion tai osavaltion tukea. Työntekijät haluavat usein suorittaa tehtävänsä yksin ja joskus tiimityöskentely on hankalaa jokaisen tiimin jäsenen halutessa todistaa omaa osaamistaan. Yhdysvalloissa johtajana työskenteleminen on usein yksilöiden johtamista, koska jokainen yksilö haluaa omat toiveensa läpi ja tämän takia yksilöitä siirrellään usein organisaatiossa tehtävästä toiseen. Työntekijän on helppo menettää maineensa ja uskottavuutensa epäonnistumalla hänelle annetussa tehtävässä, koska syy

epäonnistumisesta vyörytetään usein pelkästään tietyn yksilön tai yksilöiden kannettavaksi. Yksilöllisyys näkyy hyvin myös Yhdysvaltojen harjoittamassa politiikassa. Se ei suostu antamaan omia, Bosniassa rauhanturvatehtävissä toimivia, sotilaitaan mahdollisten rikkomusten sattuessa kansainvälisen tuomioistuimen eteen, vaan haluaa itse tuomita heidät oman järjestelmänsä mukaan, riippumatta siitä mitä sen liittolaiset tästä ajattelevat. (Hofstede 1984, 166-167 ja Hofstede 1991, 60)

Yhdysvallat on kohtuullisen maskuliininen maa. Yleisesti puhutaan, että siellä jokaisella ihmisellä on mahdollisuus rikastua omalla työnteollaan. Menestyviä yritysjohtajia, esimiehiä, näyttelijöitä ja urheilijoita ihaillaan ja kadehditaan. Jokainen työntekijä haluaisi luoda itselleen uraa. Toisaalta kotiäitejä ja -rouvia on hyvin toimeentulevien miesten rinnalla erittäin paljon. Yhdysvalloissa arvostetaan suuresti hyviä suorituksia niin koulussa, kotona kuin työpaikoillakin. Työnantajat pitävät työntekijäjärjestöjä vain välttämättömänä pahana eivätkä haluaisi olla missään tekemisissä niiden kanssa. Yhdysvaltalaiset ovat urakeskeisiä ja he puhuvat itsestään paljon ja kehuivat saavutuksillaan erittäin mieluusti korostaen omaa erinomaisuuttaan. Yhdysvalloissa useat ajattelevat että jonkun yksilön tai valtion köyhyys on ainoastaan tämän omaa syytä, koska se ei syystä tai toisesta ole tarttunut tilaisuuteen vaurastua ja menestyä. Vaurauden ja hyvän toimeentulon halutaan näkyvän ja siitä puhutaan avoimesti. Useat alemmissa asemissa toimivat työntekijät tekevät kahta työtä saavuttaakseen paremman toimeentulon ja statuksen, vaikka he tulisivat hyvin toimeen yhdelläkin palkalla. (Hofstede 1991 97-98)

On hyvä muistaa, että Yhdysvallat on yksi maailman suurimmista valtioista. Sen väestö on lähtöisin useista eri maanosista. Tämän takia edellä esitetyt piirteet eivät tietenkään voi edustaa jokaista yhdysvaltalaista ja heidän ajattelutapaansa, mutta hyvänä ohjenuorana niitä voi käyttää puhuttaessa yleisesti yhdysvaltalaisesta kulttuurista.

5. CASE: CORENSO NORTH AMERICA

5.1 Yritysesittelyt

5.1.1 Stora Enso Oyj

Stora Enso Oyj syntyi kesällä 1998, kun suomalainen Enso Oyj ja ruotsalainen Stora Kopparbergs Berglags Abp päättivät fuusioitua globaaliksi metsäjätiksi. Vuonna 2000 Stora Enso Oyj osti yhdysvaltalaisen Consolidated Papers Inc. -metsäyhtiön vahvistaakseen markkina-asemaansa

Pohjois-Amerikassa. Stora Enso -konserni kuuluu maailman johtaviin metsäteollisuusyhtiöihin. Sen päätuotealueet ovat aikakauslehti-, sanomalehti- ja hienopaperi sekä pakkauskartongit ja puutuotteet. Vuonna 2001 konsernin liikevaihto oli 13.5 miljardia euroa ja paperi- ja kartonkikapasiteetti n. 15 miljoonaa tonnia. Paperi- ja kartonkikapasiteetilla mitattuna Stora Enso kilpailee tasapäisesti yhdysvaltalaisen International Paperin kanssa maailman suurimman paperin- ja kartongintuottajan tittelistä. Stora Ensolla on n. 43 000 työntekijää yli 40 maassa. Yhtiön osakkeet noteerataan Helsingin, Tukholman ja New Yorkin pörsseissä. Konsernin suurimmat asiakkaat ovat erikokoiset kustantamot, painotalot ja tukkurit sekä pakkaus-, puusepän- ja rakennusteollisuus kaikkialla maailmassa. Tuotantoa Stora Ensolla on kolmella mantereella ja sen päämarkkina-alueet ovat Eurooppa ja Pohjois-Amerikka.

5.1.2 Corenso Group

Corenso United Oy Ltd on perustettu vuonna 1992. Sen omistavat Stora Enso Oyj (71%) ja UPM-Kymmene Oyj (29%). Corenso United Oy Ltd kuuluu Stora Enso -konsernin pakkauskartongit tuoteryhmään. Yhtiön toimialana on hylsykartongin ja hylsyjen valmistus. Vuoden 2002 alussa yhtiöllä oli neljä hylsykartonkitehdasta (Pori, Varkaus, Ranska ja USA) ja 15 hylsytehdasta (Loviisa, Imatra, Pori, Ruotsissa Säffle, Bäckeфорs ja Mohed, Hollanti, Saksa, Englannissa Milton Keynes, Newcastle, Westhoughton ja Sandbach, Espanjassa, USA:ssa ja Kiinassa). Suomen yksiköt muodostavat Corenso United Oy Ltd:n ja ulkomaiset yhtiöt ovat sen tytäryhtiöitä. Hylsykartonki valmistetaan 90 prosenttisesti kierrätysmateriaalista ja hylsyt pääosin omien kartonkitehtaiden tuottamasta kartongista. Konsernin liikevaihto vuonna 2001 oli 151 miljoonaa euroa ja sen palveluksessa oli 1050 henkeä kymmenessä maassa. Vuonna 2002 saavutetaan liikevaihdollisesti 200 miljoonan euron raja. Corenso-konsernin hylsykartonkikapasiteetti on 350 000 tonnia ja hylsykapasiteetti 210 000 tonnia. Konserni on maailman toiseksi suurin hylsykartongin tuottaja ja neljänneksi suurin hylsyjen tuottaja.

5.1.3 Corenso North America

Corenso North America perustettiin 1.1.2002 jatkamaan Stora Enso Oyj:n omistukseen Consolidated Papers -kaupan yhteydessä vuonna 2000 siirtyneiden kartonkikone #13:n ja hylsytehtaan toimintaa. Corenso NA osti edellä mainitun omaisuuden Stora Enso North Americalta (SENA) 1.1.2002. Corenso United Oy Ltd omistaa 100% Corenso NA:sta. Corenso NA:n kartonkikapasiteetti on 35 000 tonnia vuodessa ja hylsykapasiteetti 20 000 tonnia. Hylsyä tuotetaan oman kartonkikoneen ja Corenso konsernin eurooppalaisten kartonkikoneiden kartongista. Yhtiön

palveluksessa on n. 150 työntekijää. Corenso NA:n merkittävimmät asiakkaat ovat paperi-, tekstiili- ja filmi- sekä teippiteollisuus.

Corenso North American toimipaikka on Wisconsin Rapids, joka sijaitsee Wisconsinin osavaltiossa Yhdysvalloissa metsäisellä alueella kaukana suurista asutuskeskuksista. Syrjäisestä sijainnista koituvaa ongelmaa on hylsykartongin tuotannossa käytettävän OCC-raaka-aineen (Old Corrugated Containers) huono saatavuus ja korkea hinta etenkin hyvän markkinatilanteen vallitessa. Kartonkikone ja hylsytehdas sijaitsevat puolen kilometrin päässä toisistaan ja molemmat kuuluvat SENA:n integraatiin Wisconsin Rapidsissa, jossa valmistetaan sellua, päällystettyä hienopaperia ja päällystämätöntä aikakauslehtipaperia n. 2000 työntekijän voimin. Wisconsin Rapids on n. 18 000 asukkaan kylä, joka toimii lähes yksinomaan paperiteollisuuden ja tarvittavien palveluiden ympärillä.

5.2 Lähtötilanne

Stora Enson ostaessa Consolidated Papersin hylsytehdas ja kartonkikone #13 muodostivat yhdessä taive- ja laminaattikartonkioperaatioiden (pasted chip ja folding cartons) kanssa tulosityksikön nimeltä Paperboard Department. Tulosityksikön tehtävänä oli valmistaa Consolidated Papersin omille paperitehtaille kartonkikone #13 tuottamasta kartongista hylsyjä, paperirullien päätylappuja ja muita paperintuotannossa ja -myynnissä tarvittavia aputuotteita sekä myydä omia tuotteitaan mahdollisuuksien mukaan myös ulkopuolisille asiakkaille, ottaen kuitenkin huomioon sen, että sisäiset asiakkaat olivat etusijalla. Tulosityksikön kannattavuus kartonkikoneen lukuun ottamatta on ollut keho johtuen osaltaan Consolidated Papersin sisäisestä siirtohinnoittelusta, kilpailutilanteesta ulkopuolisten asiakkaiden kanssa käytävässä kaupassa ja valitusta strategisesta linjasta, jonka mukaan Paperboard Department keskittyi pääosin Consolidated Papersin omien paperitehtaiden palvelemiseen, jolloin suurempien ulkoisten asiakkaiden kanssa toimiminen oli mahdotonta.

Stora Enson ostettua Consolidated Papersin suuria muutoksia Paperboard Departmentin toiminnassa ei tapahtunut. Hylsytuotannon ja kartonkikoneen yhtiöittäminen omaksi juridiseksi kokonaisuudeksi Corenso United Oy Ltd:n omistukseen tapahtui vasta vuoden 2002 alussa johtuen siitä, että Corenson vähemmistöomistaja oli haluton hyväksymään suhteellisen huonosti kannattavien toimintojen siirtämistä Corenson omistukseen, koska kaupan edellytyksenä oli myös Stora Enson Consolidated Papers Inc. -kaupassa syntyneen liikearvon siirtyminen Corenso North Americalle siltä osin, kuin liikearvo oli kohdistettu kartonkikoneelle ja hylsytehtaalle. Syynä uuden yhtiön

perustamiseen oli se, että Stora Enso -konsernissa hylsykartongin ja hylsyjen tuotanto on keskitetty pakkauskartonkidiivisioonaan kuuluvaan Corenso-konserniin.

Perustettaessa Corenso North Americaa ei sen tuottaman tilinpäätösinformaation laadusta ollut täyttä varmuutta, koska tuotantolaitos oli aiemmin toiminut vain suuremman yhtiön tulosityksikkönä ja tuottanut informaatiota sen mukaisesti. Ongelmia oletettiin syntyvän jonkin verran, koska koko tilinpäätösprosessi itsenäisen yhtiön laajuisena oli täysin uusi talousosaston henkilöstölle. Todennäköisimmiksi ongelmakohtiksi määriteltiin etukäteen juridisen yhtiön muodostamisen myötä syntynyt tarve oman kirjanpitojärjestelmän käyttöönotosta sekä tilinpäätökseen liittyvät erityiskohdat, kuten poistoerot ja verovelat. Lisäksi saatavan informaation luotettavuudessa ja jatkuvuudessa oletettiin esiintyvän alkuvaiheessa ongelmia, koska kaikki raportointi- ja laskentaperiaatteet eivät olleet Corenso NA:n talousosastolle alusta alkaen selviä ja yksiselitteisiä.

Ongelmana Corenso North Americassa on sopeutuminen Stora Enso -konsernin raportointivaatimuksiin. Voidaan sanoa, että on siirrytty tulosityksikköraportoinnista monikansallisen pörssiyhtiö raportointiin muuttumalla samalla itsenäiseksi yhtiöksi. Raportoinnin määrä on moninkertaistunut ja tästä aiheutuu huomattava resurssipula talousosastolla. Lisäksi uusi omistaja ja uuden yhtiön perustaminen toi tarpeen ottaa käyttöön niin uusi kirjanpitojärjestelmä (J.D. Edwards) kuin uusi raportointijärjestelmäkin (Hyperion Enterprise). Uusien järjestelmien käytön opettelu tuo mukanaan jonkintasoisen tietojärjestelmä- ja osaamisongelman - samanaikaisesti uusien raportointivaatimuksien kanssa - ennen kuin uudet järjestelmät saadaan toimimaan ja henkilökunta oppii niitä käyttämään. Lisäksi tilinpäätöksen, taseen ja liitetietojen laatiminen tulee aiheuttamaan osaamisongelman, koska talousosaston työntekijöillä ei ole aiempaa kokemusta muusta kuin tulosityksikkölaskennasta. Osaamisongelman minimoimiseksi Corenso NA:n talousosastoa varten on laadittu lukuisa määrä erilaisia ohjeita hyödyntäen osittain jo aiemmin olemassa ollutta ohjeistusta ja osittain laatimalla uusia ohjeita pelkästään ottaen huomioon Corenso NA:n paikalliset olosuhteet ja lähtötilanteen.

Kuviossa 10 on ote Corenson emoyhtiön talousosaston laatimasta Hyperion Enterprise pikatulosohjeesta. Ohjeen tarkoituksena on helpottaa Corenso NA:n talousosaston henkilökunnan oppimisprosessia otettaessa uusi raportointijärjestelmän käyttöön.

Kuvio 10. Hyperion Enterprise pikatulosohejot

Corenso United Oy Ltd
PK

HYPERION MANUAL

4 (7)
23.4.2002

The accounts that have a letter O on the left are OPERATIVE accounts.

The accounts that have a letter I on the left are INTEREST BEARING accounts.

The accounts that have a letter T on the left are TAX accounts.

The accounts that have a letter E on the left are EQUITY accounts.

The figures on the schedules are cumulative. If you want to change the view to monthly data, choose View-Periodic. Still every time you enter into Data Entry module, the view is automatically set as cumulative. When you enter data you have to change the view to monthly.

The figures are entered in your bookkeeping currency at your company code.vinp level. At the your company code.tot level the figures are in EUR currency (Stora Enso Group's reporting currency). When you enter figures, the income is positive (+) and the expense is negative (-).

Corenso-konsernin kannalta lähtötilanne ei ole kovin selkeä, koska yhtiön toimiva johto ja hallitus ei ole itse tehnyt yrityskauppaa ja tytäryhtiön perustamispäätöstä, vaan koko hanke on alkujaan Corenso United Oy Ltd:n emoyhtiön suorittama. Emoyhtiö on ainoastaan saanut omassa yrityskaupassaan muun omaisuuden mukana haltuunsa Corenson toimialaan kuuluvaa omaisuutta, joka näin ollen päätettiin siirtää sen omistukseen. Toisaalta Corenso-konsernissa on viime vuosilta runsaasti kokemusta erilaisissa ympäristöissä tapahtuneista yrityskaupoista ja tytäryhtiön perustamisesta. Corenso United Oy Ltd:n johto ja talousosasto voi siis hyödyntää aikaisempaa kokemustaan vastaavista tilanteista uutta tytäryhtiötä Pohjois-Amerikkaan perustettaessa ja sen ohjausta ja kontrollointia aloitettaessa. Lisäksi ohjauksessa ja kontrolloinnissa käytettävät välineet ovat jo entuudestaan tuttuja, joten niitä todennäköisesti pystytään jo alkuvaiheessa tulkitsemaan ja hyödyntämään oikein sekä korjaamaan mahdollisia tytäryhtiössä tehtäviä virheitä.

5.2.1 Asetetut tavoitteet

Case-osiossa on tavoitteena selvittää miten Stora Enso ja Corenso-konserneissa tytäryhtiöitä ja yksiköitä kontrolloidaan ja ohjataan. Tarkoitus on tutkia millaisia apuvälineitä kontrolloinnissa ja ohjauksessa käytetään. Lisäksi pyritään kartoittamaan kunkin yksittäisen välineen sisältö ja merkitys koko emo- ja tytäryhtiösuhteen kannalta.

Emoyhtiön on pystyttävä kontrolloimaan ja ohjaamaan tyttärensä toimintaa haluamallaan tavalla. Tässä yhtenä apuvälineenä toimii tytäryhtiön laskenta- ja raportointijärjestelmän tuottama

informaatio. Tavoitteena on selvittää miten Corenso United Oy Ltd kontrolloi tytäryhtiötään Corenso North Americaa. Samalla myös koko Stora Enso -konsernissa käytettävät yleiset kontrollointikeinot ja -välineet tulevat esiin, koska Corenso- konsernin tulisi toimia emoyhtiönsä Stora Enson antamien ohjeiden mukaisesti.

Tavoitteena on seurata tarvittavan laskenta- ja raportointijärjestelmän luomista ja käyttöönottoa 1.1.2002 perustetulle Corenso North Americalle. Järjestelmän avulla tulisi täyttää sekä lainsäädännön että yhtiön johdon ja emoyhtiön järjestelmälle asettamat vaatimukset. Lainsäädännön näkökulmasta laskentajärjestelmä hoitaa yhtiön juoksevan kirjanpidon ja tuottaa vuosittain tilinpäätöksen ja taseen liitetietoineen. Myös emoyhtiö tarvitsee käyttöönsä tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen laatiakseen konsernitilinpäätöksen. Sekä Corenso North American että sen emoyhtiön johto puolestaan tarvitsevat laskenta- ja raportointijärjestelmän tuottamaa informaatiota päätöksenteon ja johtamisen apuvälineeksi.

Stora Enso -konsernissa ulkoiset raportointivaatimukset ovat yhtäläiset kaikille konserniin kuuluville yhtiöille. Luonnollisestikin eri tuotealueilla johdon laskentatoimen raportointivaatimukset eroavat toiminnan luonteen mukaan, mutta tietty konsernin yhtenäinen raportointipaketti laaditaan johdonkin laskentatoimen alueella ja lisäksi kukin tuotealue laatii omalle johdolleen tarvittavat raportit omien vaatimustensa mukaisesti. Stora Enso Oyj:n laskentaosasto on laatinut eri tarkoituksiin useita raportointiohjeita ja laskentakäsikirjoja. Näiden välineiden avulla on tarkoitus parantaa konsernissa tehtävän laskentatoimen laatua ja näin ollen tuottaa kokonaisuutena entistä yhtenäisempää informaatiota.

Suuressa kansainvälisessä pörssiyhtiössä raportoinnin on oltava standardimuotoista, nopeaa, luotettavaa ja mahdollisimman vaivatonta. Corenso North American laskenta- ja raportointijärjestelmän tavoitteena on täyttää nämä vaatimukset. Edellytyksenä tavoitteiden täyttymiselle on se, että uuden kirjanpitojärjestelmän pitää pystyä tuottamaan johdonmukaisesti käyttökelpoista informaatiota. Tavoitteena on automatisoida koko laskentatoimi mahdollisimman pitkälle mukaan lukien tilinpäätösprosessi. Olennaista on myös, että uusi järjestelmä ”puhuu samaa kieltä” olemassa olevien järjestelmien kanssa, jolloin esimerkiksi sanojen ”tulosityksikkö”, ”kustannuspaikka”, ”muuttuva kulu” ja ”kiinteä kulu” sisältö tulee olla uudessa järjestelmässä sama kuin konsernin muissa osissa. Jotta raportointiprosessi kireine aikatauluineen olisi toimiva, on prosessin eri vaiheiden oltava mahdollisimman automatisoituja, jotta hitaan manuaalisen työn tarve olisi mahdollisimman vähäinen. Esimerkiksi paikallisen kirjanpitojärjestelmän sisältämän tiedon vieminen Hyperion-konsolidointiohjelman tilikartan muotoon tulisi olla yksinkertaista, jotta

rajallinen aika voidaan käyttää keskittyen olennaisiin asioihin eikä esimerkiksi tiedon manuaaliseen syöttämiseen.

Yhtenevästä raportointi-informaatiosta on monenlaista hyötyä tiedon käyttäjille konsernin eri tasoilla ja etenkin koko konsernin emoyhtiössä. Tärkeimmäksi yksittäiseksi tekijäksi Stora Enso Oyj:n pääkonttorin ja Corenso United Oy Ltd pääkonttorin näkökulmasta nousee niin ulkoisten kuin sisäistenkin raporttien vertailukelpoisuus konsernin eri osien välillä. Etenkin Corenso-konsernissa hylsytehtaiden ja kartonkitehtaiden välinen sisäinen bench mark koetaan tärkeäksi, kun taas Stora Enso -konsernin näkökulmasta painottuu enemmän ulkoisten sidosryhmien, kuten sijoittajien, vaatimus informaation luotettavuudesta. Julkaistavan informaation luotettavuus ja oikeellisuus saa entistä suuremman painoarvon kun kevään ja kesän 2002 aikana Yhdysvalloissa on paljastunut suuryritysten kirjanpitoskandaaleja.

On tärkeää huomata, että Corenso-konserni on Stora Enso -konsernin sisällä vain pieni palanen ja Corenso NA vielä pienempi. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä etteikö raportoinnin pitäisi olla yhtenäiset vaatimukset täyttävää niin menettelytapojen kuin raportointi-informaation oikeellisuuden osalta.

Tytäryhtiön perustamisen jälkeen tavoitteena on, että se pystyy toimimaan samalla lailla kuin Stora Enso Oyj:n ja Corenso United Oy Ltd:n muut tytäryhtiöt. Myös Corenso United Oy Ltd:n tulee emoyhtiönä pystyä kontrolloimaan ja ohjaamaan tytärtään Stora Enso -konsernissa vallitsevien periaatteiden mukaisesti käyttäen hyväksi muiden tytäryhtiöidensä ohjaamisessa käytettäviä välineitä. Tämä edellyttää, että vaadittavat raportit saadaan laadittua asetettujen aikarajojen puitteissa, jotta ne olisivat aina hyödynnettävissä eri tason päätöksiä tehtäessä ja toiminnan kehittymistä seurattaessa. Lisäksi tavoitteena on, että emoyhtiö pystyy rutiininomaisesti kontrolloimaan ja ohjaamaan tytäryhtiönsä toimintaa haluamallaan tavalla valitsemiensa toimintatapojen mukaisesti. Kaiken tämän edellytyksenä on raportointiprosessin toimivuuden varmistaminen niin muodollisen kuin epämuodollisenkin informaation kulun osalta.

Toimiva muodollinen informaation kulku vaatii, että perusedellytykset informaation kokoamiseen ovat kunnossa. Ensinnäkin tietojärjestelmien on oltava ajantasalla ja konsernin vaatimusten mukaiset. Lisäksi taloushallinnon henkilöstön – etenkin talouspäällikön (controller) – on omaksuttava uusia asioita, kuten vaadittujen raporttien laatiminen oikein ja uusien tietojärjestelmien käyttäminen. Epämuodollisen informaationkulun kannalta on tärkeää synnyttää hyvät edellytykset kommunikaatiolle emo- ja tytäryhtiön välillä. Epämuodollinen kommunikaatio helpottuu

huomattavasti jos henkilöiden välille saadaan kulttuurieroista ja pitkästä välimatkasta huolimatta luotua molemminpuolinen luottamus ja halu toimia yhteistyössä.

Tavoitteena on lisäksi selvittää, mihin erityisiin ongelmakohtiin tässä kansainvälisessä haltuunottotilanteessa laskenta- ja raportointimielessä törmättiin ja miten nämä ongelmakohdat ratkaistiin. Tämä on olennaista, jotta case-yhtiön johto ja muut työntekijät voisivat oppia tässä haltuunotossa tehdyistä virheistä. Vastaaviin ongelmiin ei haluta törmätä tulevaisuudessa ja jo tehtyjä virheitä pyritään välttämään konsernin laajentaessa toimintaansa tulevaisuudessa.

5.2.2 Muutostarve ja haasteet

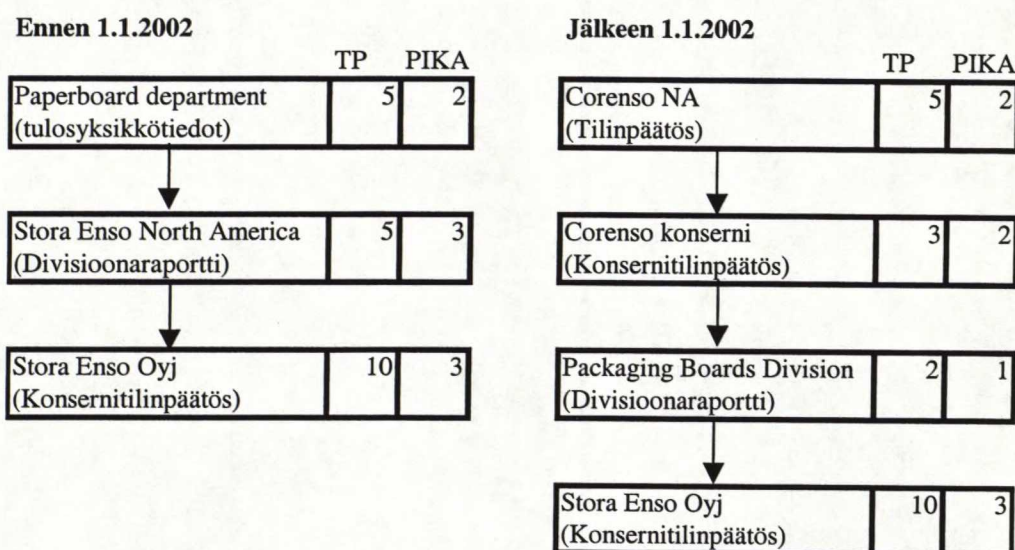
Stora Enso toi mukanaan suuren konsernin vaatimustason kaikelle toiminnalle. Tämä koskee niin raportointia, tuotantoa kuin kannattavuuttakin. Yhtiö ei ole halukas ylläpitämään kannattamattomia liiketoimintoja varsinkaan, jos ne eivät kuulu Stora Enson -konsernin ydinliiketoimintaan.

Stora Enson Consolidated Papers -kaupan jälkeen Paperboard Department kuului vielä vuoden 2002 alkuun asti Stora Enso North Americaan ollen edelleen vähämerkityksellinen tulosityksikkö. Uuden yhtiön perustamisen jälkeen Paperboard Department tulosityksikön hylsytuotanto ja kartonkikone #13 muuttuvat kuitenkin omaksi itsenäiseksi yhtiökseen, joka toki vieläkin kuuluu Stora Enso -konserniin, mutta ei enää Pohjois-Amerikan divisioonaan vaan uuden omistajansa Corenso United Oy Ltd:n kautta Stora Enson pakkauskartonkidivisioonaan. Näin ollen omistus- ja käskyvaltasuhteissa tapahtui merkittävä muutos vuosien 2001 ja 2002 vaihteessa. Lisäksi koko ajatusmaailma on uusi, koska enää Paperboard Department ei voi tukeutua kaikissa asioissa Consolidated Papersin ajalta peräisin olevaan tulosityksikköajatteluun, vaan sen on ruvettava toimimaan kuten mikä tahansa itsenäinen yhtiö.

Vuoden 2002 helmikuussa Stora Enso North American johto teki päätöksen lakkauttaa kannattamattomat taive- ja laminaattikartonkituotantolinjat. Kyseiset tuotantolinjat eivät olisi kuuluneet Corenso NA:n omistukseen vaan ne olisivat toimineet samassa rakennuksessa hylsyoperaatioiden kanssa kuuluen kuitenkin edelleen Stora Enson Pohjois-Amerikan divisioonaan. Kahden tuotantolinjan lopettaminen johti entisen Paperboard Department –tulosityksikön henkilöstön merkittäviin irtisanomisiin. Tulosityksikön henkilökunnasta noin puolet irtisanottiin kevään 2002 aikana ja taive- ja laminaattikartonkioperaatiot ajettiin alas huhtikuun 2002 loppuun mennessä.

Omistussuhteessa tapahtunut muutos toi mukanaan uudet raportointisuhteet aikatauluineen ja lisääntyneine vaatimuksineen. Raportointiaikataulu kiristyi huomattavasti, koska uusi Corenso NA sijaitsee Stora Enson organisaatiokaaviossa huomattavasti alempana kuin Stora Enson North America, joka muodostaa oman divisioonansa. Aikataulun lisäkiristyminen johtuu myös osittain siitä, että raportoinnin tapahtuessa Euroopassa kolmantena työpäivänä Pohjois-Amerikan yksiköiden on raportoitava jo toisena työpäivänä, jotta raportit olisivat Euroopassa oikeaan aikaan käytettävissä. Ennen Paperboard Department raportoi tulosityksikkönsä operatiiviset tuloslaskelmatiedot vain omaan yhtiöönsä, mutta uuden yhtiön perustamisen jälkeen on vaatimuksena täydellisten tilinpäätösraporttien laatiminen nopeassa aikataulussa ja niiden raportointi Corenso United Oy Ltd:n kautta edelleen pakkauskartonkidivisioonaan ja sieltä Stora Enson emoyhtiön konsernilaskentaan.

Kuvio 11. Corenso NA:n raportointisuhteiden ja -aikataulun muuttuminen



Kuviossa 11 TP-sarake tarkoittaa välitilinpäätöskausia kullakin organisaatiotasolla välitilinpäätöksen laatimiseen käytettävää aikaa työpäivinä. PIKA-sarake puolestaan tarkoittaa pikatuloskausia kullakin organisaatiotasolla pikaraportin tuottamiseen käytettävää aikaa työpäivinä. Aikataulu ei sinällään yhtiöittämisen jälkeen muutu merkittävästi, mutta huomattavasti suurempi muutos on se, että Corenso NA joutuu omana juridisena yhtiönä laatimaan täydellisen tilinpäätöksen tuloslaskelmineen, taseineen ja liitetietoineen samassa aikataulussa kuin se tulosityksikköaikanaan laati ainoastaan oman tulosityksikkönsä operatiivisen tuloslaskelman.

Raportointivaatimuksissa tapahtunut äkillinen kasvu vaatii paljon sekä Corenso NA:n laskentaosaston henkilöstöltä että laskentajärjestelmältä, jotta tarvittavat raportit saadaan laadittua vaaditussa aikataulussa. Lisäksi tilinpäätöskausia laadittavien tietojen tulisi olla ehdottoman

oikeita kun taas pikatulos saa tarvittaessa sisältää jonkin verran estimaatteja paremman tiedon puuttuessa.

5.3 Corenso North American ohjaus

5.3.1 Kontrollointi ja koordinointi

Consolidated Papers –kaupan jälkeen Stora Enso suoritti kansainvälisen haltuunoton ryhtyessään johtamaan ostamansa yhtiön toimintoja. Corenso NA:ta perustettaessa toiminnot olivat jo jonkin aikaa kuuluneet Stora Enso –konserniin, jolloin työntekijät olivat jo ehtineet totutella uuteen eurooppalaiseen omistajaan ja sen mukanaan tuomaan ajatusmaailmaan. Tästä huolimatta vahva tulosityksikköajattelu oli vallalla Corenso NA:n ostamien toimintojen työntekijöiden keskuudessa ja organisaation koko toiminnassa. Tämän toiminta- ja ajatusmaailman uudistaminen oli yksi Corenso-konsernin ensisijaisista tehtävistä uuden yhtiön toimintaa käynnistettäessä.

Stora Enso -konsernissa on yleisesti käytössä ”input”, ”behaviour” ja ”output” kontrollimuotojen yhdistelmän käyttö tytäryhtiöiden kontrolloinnissa. Sama pätee Corenso-konserniin. Kuhunkin tilanteeseen pyritään löytämään paras mahdollinen ratkaisu, kuitenkin siten, että suuret linjat – kuten arvot ja tulostavoitteet – määritellään koko Stora Enso -konsernissa keskitetysti.

Omistaja valitsi Corenso NA:n toimitusjohtajan oman konserninsa sisältä käyttäen näin ollen ”input control:ia”. Valitsemalla jo konsernissa työskentelevä henkilö johtamaan uutta tytäryhtiötä haluttiin varmistaa konsernissa vallitsevan kulttuurin ja toimintatapojen käyttöönotto uudessa tytäryhtiössä. Corenso-konsernin johto halusi myös varmistaa toimivan ja mutkattoman yhteistyön emoyhtiön ja uuden tytäryhtiön välillä. Toimitusjohtajan lisäksi Corenso United Oy Ltd:n talousosasto lähetti yhden työntekijän perustettavan tytäryhtiön laskentaosaston avuksi toiminnan käynnistämisvaiheen ajaksi. Syynä tähän oli se, että talousjohto halusi saada raportointiprosessin toimimaan mahdollisimman hyvin uuden tytäryhtiön perustamisesta alkaen lähettämällä jo kaikki vaatimukset tunteva henkilö auttamaan erilaisten raporttien laadinnassa ja uusien raportointi ym. järjestelmien käyttöönotossa. Pidempiaikainen työskentely uuden yhtiön talousosastolla mahdollisti uuden tytäryhtiön toiminnan hyvän tuntemuksen ja hyvien suhteiden luomisen uuteen organisaation. Lisäksi talousosasto halusi kouluttaa työntekijäänsä antaen hänelle mahdollisuuden toimia kansainvälisessä ympäristössä haastavan tehtävän parissa.

"Behaviour control:ia" käytetään koko Stora Enso -konsernin mittakaavassa asettamalla organisaatioille tiettyjä yhteisiä tavoitteita. Näistä merkittävin on 13% ROCE (Return on Capital Employed = (liikevoitto / operatiivinen pääoma)* 100 eli oman pääoman tuotto-prosenti) tavoite yli markkinasyklin. Laadittavaa ja yhteisesti hyväksyttävää vuosibudjettia voidaan myös pitää eräänlaisena "behaviour control:n" välineenä. Investointeja kontrolloidaan keskitetysti ja merkittävämmät investointipäätökset tehdään aivan organisaation huipulla. Lisäksi Stora Enso on valinnut koko konsernin yhteiseksi TQM-välineeksi Excellence 2005 -konseptin, jota kaikkien konserniin kuuluvien osien on toteutettava.

Vastuu päivittäisestä liiketoiminnasta jätetään Stora Enso ja Corenso-konserneissa kunkin yksikön ja tytäryhtiön omalle organisaatiolle. Toiminnan tuloksen valvonta ja kontrolli perustuu suurimmalta osaltaan jälkikäteen - lähinnä taloudellisilla ja toiminnallisilla mittareilla - suoritettavaan toiminnan tuloksellisuuden ja tehokkuuden tarkkailuun. Tämä tapahtuu vertaamalla tytäryhtiön toimintaa asetettuihin tavoitteisiin ja aiemmin saavutettuihin tuloksiin. Pääasiallisena tarkkailun välineenä toimivat tytäryhtiön emoyhtiölleen lähettämät standardimuotoiset raportit, joilla emoyhtiön johto seuraa tyttärensä toiminnan kehittymistä.

Pääasiassa "output control:ia" käyttämällä halutaan antaa liiketoiminnallinen vastuu kunkin tytäryhtiön toimivalle johdolle. Näin pyritään lisäämään heidän toimintamotivaatiotaan ja saavuttamaan paras mahdollinen lopputulos siten, että päivittäiset päätökset tehdään pääasiassa tasolla, jolla on käytettävissä paras mahdollinen tietämys kustakin tilanteesta.

Tarkemmin määriteltyjen kontrollimuotojen lisäksi emo- ja tytäryhtiön välillä käydään suuri määrä erilaista ja eri tasoista epämuodollisempaa keskustelua. Tällaisella kanssakäymisellä pyritään saavuttamaan mahdollisimman toimiva yhteistyö organisaatioiden eri tasoille. Esimerkiksi Corenso NA:n talousosasto on uutena organisaation osana yhteydessä emoyhtiönsä talousosastoon viikoittain mitä erilaisimmissa asioissa. Epämuodollisessa yhteydenpidossa saadaan siis jatkuvasti tietoa tytäryhtiön eri organisaatiotasojen toiminnasta ja samalla kullakin tasolla kontrolloidaan tytäryhtiön vastaavan osan toimintaa.

Oman melko merkittävän hankaluutensa Corenso NA:n kontrollointiin luo se, että vaikka yhtiö kuuluu Corenso-konserniin ja näin ollen Stora Enso -konsernin pakkauskartonkidivisioonaan, se on toiminnallisesti kiinteä osa SENA:n Wisconsin Rapidsin integraattia. Esimerkiksi kartonkikone #13 on täysin riippuvainen tarvitsemansa höyryn ja sähkön suhteen Wisconsin Rapidsin integraatista. Tämä johtaa siihen, että Stora Enson Pohjois-Amerikan divisioonan johto toimii monissa

päivittäisissä asioissa Corenso NA:n johdon esimiehenä. Näin ollen useissa tilanteissa omistus- ja käskyvaltasuhteiden välillä on huomattava ristiriita. Tämä aiheuttaa suuria haasteita eritasoisia päätöksiä tehtäessä. Käytännössä yhtiöllä on siis kaksi erilaisia määräyksiä antavaa tahoa, mikä on usein hyvin ristiriitaista. Esimerkiksi Stora Enso Oyj:n tammi-kesäkuun osavuositarkastuksessa vuonna 2002 Corenso NA on esitetty Pohjois-Amerikan divisioonan organisaatiossa, vaikka raportointi- ja omistussuhteissa, kuten myös julkaistussa tulostiedotuksessa se kuuluu pakkauskartonkividuisioonan alaisuuteen.

5.3.2 Käsitysero

Corenso-konsernin emoyhtiön ja Corenso NA:n välillä ei ole havaittavissa merkittäviä käsityseroja. Corenso NA:n rooli konsernissa on selkeä, koska se toimii omalla markkina-alueellaan suhteellisen yksin tehden ainoastaan rajoitetusti markkinointiyhteistyötä Corenso United Oy Ltd:n Kanadassa sijaitsevan osakkuusyhtiön kanssa. Lisäksi Ranskan kartonkitehtaan johdosta tullut toimitusjohtaja tuntee konsernin johdon ja toimintatavat jo etukäteen, eikä hänellä näin ollen ole ollut epäselvyyksiä ja harhakäsityksiä siitä, miten Corenso-konsernin johto amerikkalaiseen tytäryhtiönsä suhtautuu. Ylipäättään yksittäisen Stora Enso -konsernin mittakaavassa pienen tytäryhtiön rooli on suhteellisen helppo määrittää perustuen konsernin yleisiin toimintatapoihin: Suurempia päätöksiä ei konsernissa tehdä lainkaan divisioonatason alapuolella. Voidaan siis sanoa, että tytäryhtiön rooli ja valitut toimintatavat perustuvat pitkälti Corenso-konsernin emoyhtiön ja sen emoyhtiön toiminnassa pitkällä aikavälillä syntyneisiin periaatteisiin.

Muutamissa asioissa voidaan nähdä tytäryhtiön eli Corenso NA:n yliarvioivan lievästi roolinsa esittämällä välittömästi toimintansa ensi askeleilla uuden omistajan osana yhtiön toimintaan nähden mittavia yrityskauppa- ja investointisuunnitelmia. Osa suunnitelmista on tullut hyväksytyksi Corenso-konsernin johdossa toiminnan jatkamisen kannalta pakollisina korvaus- ja uudistus investointeina, mutta kaikkein suurimmat suunnitelmat ovat jääneet hyväksymättä liian opportunistisina visioina. Corenso-konsernin johto on kielteisten yrityskauppapäätösten avulla halunnut painottaa tytäryhtiölleen ja sen johdolle, että ensin nykyinen operatiivinen toiminta on saatettava hyvään kuntoon ja selkeästi kannattavaksi ennen kuin voidaan alkaa puhua toiminnan laajamittaisesta kasvattamisesta, eli Corenso NA:n ja sen johdon halutaan tällä hetkellä keskittyvän jo olemassa olevan toiminnan parantamiseen ja kehittämiseen.

Syynä syntyneeseen lievään käsityseroon voidaan nähdä amerikkalaisessa yhteiskunnassa yleisesti vallitseva suuri opportunisti: Corenso NA:n johtoryhmä haluaisi välittömästi normaaliin

yhtiömuotoiseen toimintaan päästyään laajentaa omaa kapasiteettiaan ja markkinaosuuttaan sekä yritystoin että investoinnein. Yhtenä kannustimena tähän voidaan pitää Stora Enso Oyj:n Consolidated Papers -kaupan yhteydessä käyttämää tapaa vallata markkinaosuuksia uudella markkina-alueella ostamalla yrityskaupan muodossa markkinaosuuksia korkeaan hintaan. Corenso-konsernissakin tämä olisi periaatteessa mahdollista, etenkin kun yhtiön toiminnan takana on Stora Enso Oyj:n ja UMP-Kymmene Oyj:n kassat lainansaantimahdollisuuksineen.

5.3.3 Corenso NA:n management

Corenso North Americaa johtaa Corenso-konsernin sisältä Ranskan kartonkitehtaan johdosta Pohjois-Amerikkaan siirtynyt ranskalais-ruotsalaisen taustan omaava toimitusjohtaja. Konserni on siis halunnut käyttää ”input control:ia” valiten uuden tytäryhtiönsä johtoon henkilön, joka jo entuudestaan tuntee Corenso ja Stora Enso -konsernien menettelytavat ja johon myös Corenson emoyhtiön johdolla on jo entuudestaan hyvät suhteet.

Corenso NA:lla on muiden yritysten tapaan hallitus, joka ohjaa yhtiötä haluttuun suuntaan. Hallituksen puheenjohtaja on Corenso United Oy Ltd:n toimitusjohtaja ja muut hallituksen jäsenet kuuluvat Stora Enso North American johtoportaaseen. Toimimalla tytäryhtiön hallituksen puheenjohtajana Corenso-konsernin emoyhtiön toimitusjohtaja varmistaa, että hän pysyy hyvin tietoisena siitä mitä tytäryhtiössä milloinkin tapahtuu.

Corenso NA:n toimitusjohtaja kuuluu Corenso-konsernin johtoryhmään. Johtoryhmä kokoontuu säännöllisin väliajoin joko videoneuvotteluun tai tavalliseen kokoukseen, jossa käsitellään ja ratkaistaan koko konsernia koskevia suurempia asioita. Johtoryhmässä on edustettuna toimintayksiköiden johto ja konsernin tukitoimintojen kuten talousosaston johto. Johtoryhmän tehtävänä on konsernin toiminnan strateginen suunnittelu ja se pyrkii ohjaamaan konsernia laatimansa strategian mukaisesti kohti asetettuja pitkän aikavälin tavoitteita.

Corenso-konsernin johtoryhmään kuuluvan toimitusjohtajan lisäksi kukin Corenso NA:n johtoryhmän jäsen on säännöllisesti yhteydessä konsernin vastaavissa tehtävissä työskenteleviin kollegoihin erilaisten myynti-, suunnittelu-, budjetti- ja teknisten kokousten avulla. Näiden kokousten tarkoituksena on lisätä yhteistyötä tytäryhtiöiden välillä ja jakaa konsernin sisällä muodostuneita parhaita toimintatapoja ja yrittää tehostaa koko konsernin toimintaa kukin omalla vastualueellaan. Eri organisaatiotasojen väliset kokoukset toimivat samalla sisäisen koordinaation välineinä Corenso-konsernissa siten, että emoyhtiön kunkin toiminnon vastuuhenkilöt pystyvät

kokousten ja muun oman toimintonsa organisaation tiedonkulun avulla seuraamaan kyseistä toimintoa Corenson eri tytäryhtiöissä.

Corenso NA:n johtoryhmä koostuu toimitusjohtajan lisäksi paikallisista amerikkalaisista työntekijöistä, joista suurin osa on työskennellyt jo pitkään nykyisessä työympäristössään. Käytännössä johtoryhmään kuuluu kunkin toiminnon johto ja Corenso NA:n johtoryhmän koko on n. 8 henkeä. Johtoryhmän tehtävänä on yhtiön toiminnallinen suunnittelu yhtiön hallituksen ja konsernin asettamien strategisien tavoitteiden puitteissa. Lisäksi paikallinen johtoryhmä vastaa yhtiön operatiivisesta toiminnasta ja sen johtamisesta.

5.3.4 Tiedonkulku

Muodollisen informaation eli säännöllisesti laadittavien ja jaettavien raporttien ja muistioiden lisäksi tapahtuu emo- ja tytäryhtiön välillä jatkuvasti epämuodollista viestintää. Corenso-konsernin pääkonttorin voidaan sanoa olevan tiedonkulun keskipisteessä, jossa sekä muodollista että epämuodollista informaation kulkua tapahtuu jatkuvasti kahteen suuntaan; Corenso United Oy Ltd tytäryhtiöistä niiden emoyhtiölle ja tarvittaessa aina Corenso United Oy Ltd emoyhtiölle Stora Enso Oyj:lle asti. Vastaavasti Stora Enso Oyj:ltä tieto kulkee tytäryhtiöille, kuten Corenso United Oy Ltd:lle ja siitä edelleen tarvittaessa Corenso United Oy Ltd:n tytäryhtiöille.

Epämuodollisen informaation välineenä sähköpostiviestit ja puhelinkeskustelut ovat päivittäisiä. Aikaero hankaloittaa yhteydenpitoa puhelimitse Corenso NA:n ja sen emoyhtiön välillä. Kirjeet ja faksit ovat jääneet historiaan hitaina epämuodollisen ja muodollisen kommunikaation välineinä. Niin erilaiset raportit kuin esimerkiksi tilinpäätösohjeetkin kulkevat sähköpostitse. Voidaan sanoa, että Corenson sisällä eri yksiköiden välillä sähköposti on tärkein yhteydenpitoväline. Tapaamiset ja neuvottelut ovat myös tärkeitä epämuodollisen tiedonkulun välineitä, jotta ihmiset pystyvät tutustumaan toisiinsa ja koska hankalammat asiat on helpompi käydä läpi kasvotusten. Tapaamisia ja neuvotteluja ei kuitenkaan järjestetä turhaan, sillä etäisyydet tehtaiden välillä ovat suuret.

Corenso-konsernissa raportointiohjeet ja vaatimukset tulevat Stora Enso Oyj:n pääkonttorista ja pakkauskartonkidivisioonasta, johon Corenso-konserni kuuluu. Vähemmistöosakkaan (UPM-Kymmene Oyj) osuus raportoinnissa ei ole kovin merkittävä, vaan sille toimitetaan ainoastaan konsernin tilinpäätös ja tase sekä tarpeen mukaan sen pyytämä lisäinformaatio. Konsernin eri osien toiminnan tuloksellisuuden seuraamiseksi laaditaan jokaisessa tulosityksikössä tilikausittain oman yksikön ulkopuoliseen käyttöön kolmenlaisia kirjanpitoon perustuvia informatiivisia laskelmia:

kuukausittaisia pikatuloslaskelmia, neljännesvuosittaisia tilinpäätöksiä ja kerran tilikaudessa laadittavia vuositilinpäätöksiä.

5.4 Laskenta- ja raportointijärjestelmä

Ennen 1.1.2002 tapahtunutta yhtiöittämistä Paperboard Departmentin kirjanpito hoidettiin Consolidated Papersin ja Stora Enso North American toimesta keskitetysti yhdessä muiden yhtiöihin kuuluneiden osien kirjanpidon kanssa erottamalla tulosityksiköt toisistaan käyttäen erilaisia tehdas- ja tulosityksikkökoodeja. Paperboard Departmentin tekemä oma tulosityksikköraportointi käsitti epämääräisen määrän erilaisia Excel taulukkolaskentaohjelmaan tehtäviä raportteja. Nämä raportit vaativat paljon manuaalista työtä kunkin raportointikerran yhteydessä. Raportoinnin lisäksi esim. varastokirjanpito pyrittiin hoitamaan taulukkolaskennalla, siinä kuitenkin kovin hyvin onnistumatta.

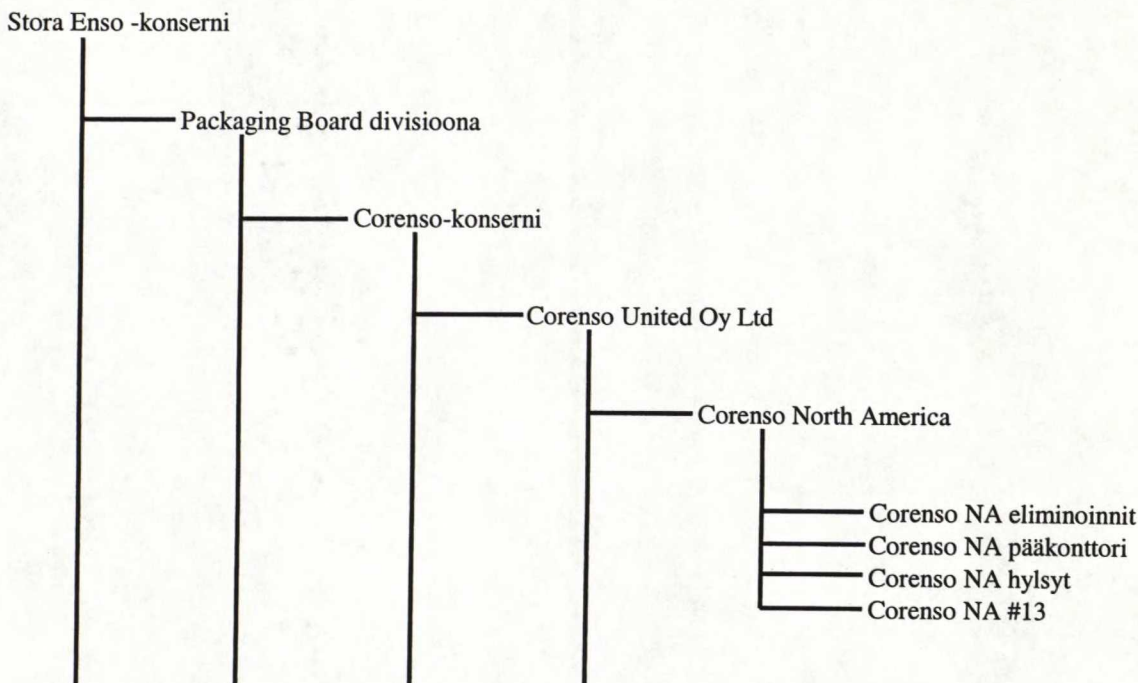
Corenso NA:n yhtiöittämisen jälkeen uuden yhtiön kirjanpito piti eriyttää vanhasta järjestelmästä ainakin siten, että Corenso NA:n tiedot olisivat saatavilla selkeästi erillään Stora Enso North American luvuista, jotta Corenso NA:n oman tilinpäätöksen laatiminen on mahdollista, ilman että Corenso NA:n ja Stora Enso North American tuotot ja kulut sekoittuisivat keskenään. Tämä on ensiarvoisen tärkeää, jotta Corenso United Oy Ltd:n ja edelleen Corenso NA:n vähemmistöomistajan etuja ei loukata.

Laskentajärjestelmän eriyttäminen aiemman omistajan järjestelmästä on tarkoitus toteuttaa ottamalla uudelle yhtiölle käyttöön J.D. Edwards järjestelmän kirjanpitomoduuli. Tarkoituksena on myös ottaa J.D. Edwardsin muita moduuleja käyttöön Corenso NA:n tehdasjärjestelmänä esim. varaston hallintaan, tuotannon suunnitteluun, hintaestimointiin, tilausten käsittelyyn ja laskutukseen. Järjestelmä ei kuitenkaan ollut vuoden 2002 alussa yhtiöittämisen tapahtuessa vielä valmiina käytettäväksi, joten Corenso NA:ta varten luotiin Stora Enso North American vanhaan IBM-pohjaiseen GEAC-kirjanpitojärjestelmään oma erillinen yhtiökoodi hylsytoimintojen ja kartonkikone #13 kirjanpitoa varten.

Stora Enso -konsernissa konserniraportointi hoidetaan Hyperion Enterprise -konsolidointiohjelmalla. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että juridisten yhtiöiden eri tehtaat laativat omat operatiiviset laskelmansa ja välittävät ne edelleen juridisen yhtiön laskentaosastolle, joka laatii koko yhtiön laskelman ja raportoi sen puolestaan eteenpäin organisaatiosta riippuen joko omalle emoyhtiölleen tai sille divisioonalle, johon raportoiva yhtiö kuuluu. Corenso North

American tapauksessa prosessi toimii siten, että hylsytehtaalle ja kartonkikone #13 laaditaan erilliset operatiiviset tuloslaskelmat ja taseet. Lisäksi yksikölle ”Corenso NA pääkonttori” laaditaan tuloslaskelma ja tase, joka sisältää rahoitus ym. ei operatiiviset erät. Tämän jälkeen erilliset raportit yhdistetään toisiinsa ja raportoidaan Corenso United Oy Ltd:lle täydellisenä tuloslaskelmana ja taseena lisättynä tarvittavilla liitetiedoilla. Kuviossa 12 on esitelty Corenso NA:n asema Stora Enso -konsernin Hyperion-organisaatiossa ja Corenso NA:n oma Hyperion-organisaatio.

Kuvio 12. Corenso NA Stora Enso konsernin Hyperion organisaatiossa



Corenso-konsernin emoyhtiön talousosasto laatii ensin emoyhtiön oman tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen. Tämän jälkeen talousosasto laatii Corenso-konsernin konsernitilinpäätöksen ja tuloslaskelman sekä raportoi tämän edelleen pakkauskartonkidivisioonaan, joka puolestaan raportoi pakkauskartonkidivisioonan tiedot Stora Enso -konsernin emoyhtiön talousosastolle, jossa laaditaan koko Stora Enso -konsernin julkistettava tuloslaskelma ja tase liitteineen.

Corenso NA syöttää konsolidointiohjelmaan omat raporttinsa perustuen omaan kirjanpitojärjestelmäänsä. Tällöin raportointivaluuttana toimii Yhdysvaltojen dollari. Corenso ja Stora Enso -konsernien raportointivaluutta on kuitenkin euro. Hyperion Enterprisessä kullekin yksikölle olevat eri tasot mahdollistavat eri valuuttojen käytön ja ylimmälle tasolle mentäessä kunkin yksikön kotivaluutta on muutettu kunakin ajanhetkenä vallitsevien valuuttakurssien mukaan euromääräisiksi. Valuuttatasojen lisäksi Hyperion Enterprise sisältää erilliset tasot paikalliseen kirjanpitoon tehtäville täsmäytyksille. Täsmäytystasot tulevat tarpeellisiksi mikäli tytäryhtiön

noudattama paikallinen kirjanpitolainsäädäntö eroaa konsernin käyttämästä raportointistandardista. Corenso-konsernissa esimerkiksi Kiinan tytäryhtiö tekee lukuisia IAS-täsmäytyksiä ennen kuin se raportoi tietonsa Corenson konsernitilinpäätökseen yhdisteltäväksi.

Corenso NA ei tee raportoidessaan mitään täsmäytyksiä kirjanpitojärjestelmänsä informaatioon vaan kirjanpito on valmiiksi Stora Enso -konsernin raportointivaatimukset täyttävää eli IAS-standardien mukaista. Ainut poikkeava raportti on Yhdysvaltaista verotusta varten vuosittain laadittava LIFO-perusteinen varastonarvostus. Tämäkään ei olisi pakollinen, mutta verotuksessa LIFO-laskentaa käyttämällä halutaan hyödyntää raaka-ainehintojen muuttuessa syntyvää mahdollista verohyötyä. Juoksevaa kirjanpitoa varten Corenso NA käyttää varastonarvostusperiaatteenaan FIFO-laskentaa Stora Enso -konsernin valitseman käytännön mukaisesti.

Konserniraportoinnin lisäksi jokainen juridinen yhtiö laatii luonnollisesti oman tilinpäätöksensä ja taseensa liitteineen kunkin maan lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Laadittavien laskelmien tulee olla lopputulokseltaan yhteneviä ja käytännössä prosessi etenee siten, että ensin laaditaan virallinen tilinpäätös ja sen jälkeen suoritetaan konserniraportointi käyttäen tilinpäätöksessä olevia lukuja. Virallinen tilintarkastettava tilinpäätös on huomattavasti yksityiskohtaisempi kuin konsolidointiohjelmalla laadittava tilinpäätös niin tuloslaskelman, taseen kuin liitteidenkin osalta. Lisäksi kirjanpitojärjestelmän pitää luonnollisestikin sisältää jokainen yksittäinen tapahtuma, kun taas konsolidointiohjelmasta on nähtävissä ainoastaan kunkin ajanjakson aikana tietylle kirjanpidon tilille tai tiliryhmälle kertyneet viennit yhtenä summana.

5.4.1 Uusi järjestelmä

Corenso NA:ssa oli tarkoituksena ottaa käyttöön J.D. Edwards järjestelmän kirjanpitomoduuli. Projekti eteni aikataulussa kunnes keväällä 2002 Stora Enso North America ilmoitti, että se lykkää omaa JD Edwards projektiaan resurssipulaan vedoten. Corenso NA:n oli tarkoitus toimia koko Stora Enson Pohjois-Amerikan liiketoimintojen pilottina J.D. Edwards -projektina, mutta SENA:n yllättävä vetäytymispäätös pakotti myös Corenso NA:n etsimään muita ratkaisuja, koska J.D. Edwardsin melko raskaan kirjanpitomoduulin ylläpito suhteellisen pienen yhtiön voimavaroin olisi ollut mahdotonta.

Corenso NA:n kirjanpito päätettiin pitää vanhassa GEAC-järjestelmässä, jonne Corenso NA:a varten luotiin oma yhtiökoodi tietojen erillään pitämiseksi järjestelmässä olevasta toisen juridisen

yhtiön tiedoista. Ongelmana vanhaan järjestelmään paluussa oli sen kömpelyys ja hitaus kiireisen pikatulosprosessin aikana. Tuloslaskelma järjestelmästä oli saatavissa suhteellisen luotettavasti pikatuloksia varten, mutta tase olisi saatavilla vasta kunkin kuun neljäntenä työpäivänä kun Corenso NA:n tulisi aikaeron takia raportoida omat tietonsa jo toisena työpäivänä. Tämä johti epätarkkuuksiin pikatulosprosessissa taseen osalla. Tilinpäätöskuukausina aikataulu on juuri ja juuri riittävä, jotta tarvittavat tiedot saatiin luotettavasti lähetettyä eteenpäin vaadittavan aikataulun puitteissa.

Hyperion Enterprisen käyttöönotto aiheutti alussa jonkin verran ongelmia kunkin kirjanpidon tilin oikean vastatilin löytämisessä konsolidointiohjelman tilikartasta, mutta kun ongelmat oli muutamana ensimmäisenä kuukautena saatu ratkaistua niistä päästiin eroon. Sen sijaan Hyperion Enterprise aiheuttaa edelleen jonkinlaisia osaamisongelmia, koska Corenso NA:n talouspäällikkö on oppinut sen käytön hitaasti. Etenkin kaiken tarvittavan liitetietoinformaation syöttäminen on tuottanut ongelmia. Loppukesästä 2002 osaamisongelma on kuitenkin poistumassa, kun talouspäällikkö on saanut tarpeeksi käytännön harjoitusta ohjelman käytöstä.

Raportointi-informaation oikeellisuudessa esiintyi jonkin verran ongelmia. Etenkin varaston arvostus ja kulujen jako kiinteisiin ja muuttuviin kuluihin on ollut ongelmallista. Puutteellinen varastokirjanpito on johtanut siihen, että joinakin kuukausina Corenso NA:n raportoima tulostaso on ollut liiketoiminnan kokoon nähden huomattavankin virheellinen. Virheet jaossa kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin ovat aiheuttaneet hankaluuksia kulurakenteen seuraamisessa, sillä lähes säännöllisesti seuraavassa kuussa on jouduttu korjaamaan edellisen kuun virheitä, jolloin kulurakenteen normaalitasosta ja jatkuvuudesta ei ole saatu juurikaan kuvaa.

Ongelmat raportointi-informaation oikeellisuudessa ovat aiheuttaneet luottamuspulaa Corenso NA:n raportoimiin lukuihin. Etenkin raportoidussa tulostasossa olleet virheet ovat vähentäneet luottamusta kaikkeen Corenso NA:n tuottamaan informaatioon. Loppukesästä 2002 kuitenkin informaation taso on alkanut vakiintua ja alkuvuonna esiintyneitä virheitä ei ole enää samassa mittakaavassa ilmennyt. Ongelmia aiheuttaa oikeastaan enää vanhan kirjanpitojärjestelmän tietojen keskeneräisyys silloin, kun Corenso NA:n tulisi jo raportoida omat tietonsa eteenpäin. Huolimatta esiintyneistä ongelmista – tai ehkä jopa niiden takia - yhteistyö emo- ja tytäryhtiön eri tasojen välillä toimii moitteetta. Etenkin talousosastot ovat olleet runsaasti tekemisissä toistensa kanssa ja toimintatavat ovat tulleet tutuiksi puolin ja toisin.

Tulosraportointia lukuun ottamatta muu raportointi ja yhteistyö on toiminut alusta lähtien erinomaisesti. Rajallisista resursseista johtuvia pieniä viivytyksiä on ilmennyt joiden raporttien laatimisessa, mutta se on ollut ymmärrettävää käynnissä olevan suuren oppimisprosessin takia.

5.4.2 Laadittavat raportit

5.4.2.1 Pikatulos

Pikatulosraportit ovat luonteeltaan operatiivisia raportteja. Tämä tarkoittaa sitä, että kuukausittain ei laadita täydellistä tuloslaskelmaa ja tasetta, vaan kunkin kuukauden ensimmäisellä viikolla laaditaan edellisestä kuukaudesta raportti, jolla seurataan ainoastaan operatiivisen toiminnan kehitystä ja tulosta kyseisen kuukauden aikana. Poikkeuksena tästä ovat luonnollisestikin tilinpäätöskuukaudet, jolloin pikatulosraporttia ei laadita. Pikatuloksen aikataulu on kireä, joten laskelmien luotettavuuskaan ei ole aivan samalla tasolla varsinaisten tilinpäätösten kanssa johtuen estimaattien käytöstä mikäli jotain todellista tietoa ei ole saatavilla. Pikatulosten tarkoituksena on toimia yhtiön sisäisinä informaatio- ja tarkkailulaskelmina. Pikatulosraportit laaditaan kuukaudesta toiseen samalla vakioformaattilla, jolloin voidaan varmistaa, että yhtiön eri tason työntekijät sekä kaikki työntekijät konsernin sisällä ”puhuvat samaa kieltä” eli tarkoittavat samoilla sanoilla samaa asiaa ja pystyvät mahdollisimman tehokkaasti hyödyntämään kuukausittain laadittavan tulosraportin. Pikatulosraportti on ”output control:n” tärkein seurantaväline Corenso-konsernissa.

Liitteessä 2 on esitetty Corenso NA:n kartonkikoneen pikatulosraportti heinäkuulta 2002. Raportissa kunkin kuukauden toteutuneita lukuja verrataan laadittuun kuukausikohtaiseen budjettiin. Kuluvan vuoden kumulatiivisia lukuja seurataan myös ja vertailu kohdistuu budjettilukuihin. Pikatulosraportti on siis luonteeltaan tarkkailulaskelma, jossa toteutuneita lukuja verrataan laadittuun vuosibudjettiin. Kuukausikohtaisessa budjettivertailussa saadaan nopeasti käsitys siitä, jos kannattavuudessa, myyntihinnoissa kustannusrakenteessa, tuotannossa, varastotasoissa tai muissa seikoissa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Näin voidaan siis analysoida tapahtunutta kehitystä ja pyrkiä välittömästi korjaamaan mahdolliset päätöksenteossa tapahtuneet virheet ja oppia tehdyistä virheistä. Tarkkailun on tarkoitus olla mahdollisimman aktiivista, jotta tulevan toiminnan suunnittelua ja päätöksentekoa pystyttäisiin parantamaan. Viimeisimmän kuukauden ja kumulatiivisten lukujen lisäksi laaditaan vuositason estimaatti, joka perustuu jo takana olevien kuukausien todellisiin lukuihin ja arvioon loppuvuoden kehityksestä. Myös estimaattia verrataan laadittuun vuosibudjettiin.

Corenso-konsernissa yhtiöitä vertaillaan monella eri tavalla kuukausittain. Välineenä tähän toimii pääosin pikatulosisinformaation perusteella emoyhtiön talousosaston laatima tulosraportti. Tärkeimmät yksittäiset mittarit ovat liikevoitto, myyntihinnat, tuotantoluvut, kustannusrakenne ja ROCE-prosenti, jonka laskemisessa olennaista on myös operatiivisen taseen oikeellisuus pelkän tuloksen oikeellisuuden lisäksi. Yksittäinen tulosraportti ei välttämättä johda suoraan päätöksentekoon, vaikkakin sen perusteella on helposti havaittavissa mahdolliset poikkeavuudet yksikön kannattavuudessa, kustannusrakenteessa ja tuotannossa. Tulosraportista saatavan tiedon lisäksi seurataan tehdaskohtaisesti tilauskantaa, kuljetuskustannuksia, raaka-aine hintoja ja tuottavuutta tehdaskohtaisilla raporteilla, jotka jaetaan raporttikohtaisesti tietoa tarvitseville tahoille päivittäin, viikoittain tai kuukausittain.

Liitteessä 3 on esitetty Corenso-konsernin hylsytehtaiden välinen pikatulosraportin muotoinen vertailulaskelma heinäkuulta 2002. Laskelma laaditaan kuukausittain perustuen kunkin yksikön pikatulosraporttiin. Laskelman perusteella on mahdollista vertailla samalla toimialalla eri ympäristöissä toimivien hylsytehtaiden kannattavuutta, kulurakennetta, tuottavuutta, myyntihintoja jne. Vertailuja tehtäessä on olennaista pitää mielessä, että eri tehtaiden tuotevalikoima eroaa kuitenkin jonkin verran toisistaan ja tämän takia johtopäätöksiä tehtäessä täytyy tuntea kunkin tehtaan omat erityispiirteet. Lisäksi tulee muistaa toimintaympäristön aiheuttamat merkittävät erot esim. työvoimakustannuksissa Kiinan ja Yhdysvaltojen välillä.

5.4.2.2 Tilinpäätökset

Kolme kertaa vuodessa (maaliskuun, kesäkuun ja syyskuun lopun tilanteesta) laadittavat neljännesvuositilinpäätökset ovat luonteeltaan pikatuloksia enemmän informatiivisia laskelmia. Välitilinpäätösten laatimiseen käytetään pikatuloksia enemmän aikaa, jotta tietojen luotettavuus paranee ja koska välitilinpäätöksiä varten laaditaan operatiivisten raporttien sijasta täydelliset tuloslaskelma ja tase liitteineen. Välitilinpäätöksen käyttötarkoitus on pikaraportteja monipuolisempi, koska pörssiyhtiönä Stora Enso -konsernin täytyy julkaista neljännesvuosittain osavuositarkastus sijoittajien, analyytikkojen, median ja muiden sidosryhmien käyttöön. Välitilinpäätöstä käytetään siis sekä yhtiön sisällä informaatio- ja tarkkailutarkoituksiin että yhtiön ulkoisille sidosryhmille tarkoitettuna raporttina, jota kutsutaan osavuositarkastukseksi. Välitilinpäätökset myös tilintarkastetaan satunnaisesti konsernin eri tasoilla.

Vuositilinpäätökset ovat tilikauden päätyttyä laadittava laaja kaikki vaadittavat liitetiedot sisältävä raportti. Stora Enso -konsernissa tilikautena toimii kalenterivuosi, jolloin vuositilinpäätös laaditaan

kunkin vuoden tammikuussa edellisen kalenterivuoden osalta. Vuositilinpäätökseen liitetään normaalien tuloslaskelman ja taseen lisäksi vuosikertomus ja huomattava määrä liitetietoja. Vuositilinpäätös on sekä ulkoiseen että sisäiseen käyttöön laadittava laskelma. Ulkoisille sidosryhmille vuositilinpäätös on osavuositaksausten tapaan informatiivinen laskelma siitä, miten yhtiöllä on tilikauden aikana mennyt ja millainen sen taloudellinen asema tilinpäätöshetkellä on. Sisäisesti vuositilinpäätöstä käytetään sekä informointiin että tarkkailuun. Ulkoiset tilintarkastajat tarkastavat vuositilinpäätöksen yhdessä yhtiön kirjanpidon oikeellisuuden kanssa.

5.4.2.3 Budjetti

Tilinpäätösten ohella Stora Enso ja Corenso-konserneissa suuritöisin raportti on vuosibudjetti. Se laaditaan lokakuussa seuraavaa tilikautta eli kalenterivuotta varten. Budjetti sisältää pikatulosten tapaan ainoastaan operatiivisen informaation seuraavan vuoden kullekin kuukaudelle. Stora Ensossa budjetilla on merkittävä rooli, koska sen perusteella arvioidaan kunkin toteutuneen kuukauden toimintaa. Lisäksi budjettiprosessin aikana käydään melko tarkasti läpi seuraavan vuoden kulurakenne, jotta suuria kulujen kasvamisesta johtuvia epäkohtia ei pääsisi syntymään. Budjetointiprosessin aikana jaetaan kullekin yksikölle tai yhtiölle seuraavan vuoden korvausinvestointeihin käytettäväksi tarkoitettava investointivaraus.

Budjetti ja sen laadintaprosessi on eräs yhtiön johdon parhaista sisäisistä ohjauskeinoista. Budjetti on lyhyen aikavälin taloussuunnitelmaa, jonka toteutumista voidaan seurata vertaamalla laadittua budjettia toteutuneisiin lukuihin. Budjetti on myös keino sitouttaa tytäryhtiöiden ja yksiköiden johto tiettyihin yhteisiin tavoitteisiin, jotka yhteisesti on budjetointiprosessin aikana asetettu. Budjettisuunnittelun aikana laaditaan selkeät suunnitelmat seuraavan vuoden asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjettiprosessiin on hyvä sisällyttää kaikkien organisaation toimintojen henkilöstöä, jotta budjetin sitouttamisvaikutus toimisi mahdollisimman tehokkaasti läpi koko organisaation.

Budjetti toimii Stora Enso -konsernissa yhtenä ”behaviour control:n” välineenä. Budjetointiprosessin aikana asetetaan kullekin yksikölle ja tytäryhtiölle tuotanto-, myynti-, tulos- ja muut tavoitteet seuraavaa tilikautta varten. Budjetti on tavoitelaskelma, jonka avulla asetetaan seuraavaa tilikautta varten eritasoisia tavoitteita. Tavoitteiden asettamisessa tärkeää on tehdä tavoitteista haastavia, mutta realistisia, jotta asetettujen tavoitteiden avulla olisi mahdollisuus kannustaa henkilöstöä. Stora Enso tai Corenso-konsernissa budjettia ja siihen pohjautuvia

valvontalaskelmia ei käytetä henkilöstön palkitsemisen pohjana, sillä tämä saattaisi aiheuttaa vääristymiä budjetointiprosessiin.

Budjettivalvonta suoritetaan Corenso-konsernissa perustuen edellä kappaleessa 5.4.2.1 esiteltyyn pikatulosraporttiin, jonka avulla tilikauden aikana toteutuneita lukuja verrataan laadittuun vuosibudjettiin.

5.4.2.3 Investointikortti ja -raportti

Investointien tarkoituksena on kehittää ja vahvistaa yhtiötä, jotta yhtiön kilpailukyky säilyisi ja menestys tulevaisuudessa olisi mahdollisimman hyvä. Stora Enso -konsernissa investointien avulla on tarkoitus saavuttaa konsernin tavoitteiden mukainen tuotto sijoitetulle pääomalle, taata osingonjakokyky, nostaa Stora Enson osakkeiden arvoa ja kasvattaa konsernia kannattavasti.

Stora Enso jakaa investoinnit kolmeen eri luokkaan: strategisiin-, kehitys- ja korvausinvestointeihin. Strategiset investoinnit ovat tyypillisesti rahamääräisesti suuria investointeja, joiden tarkoituksena on tuotantokapasiteetin laajentaminen tai uusien tuotteiden tuotannon aloittaminen. Myös yrityskaupat luetaan strategisiin investointeihin. Strategisten investointien avulla pyritään parantamaan yhtiön tuloksenteekokykyä ja tulevaisuuden kilpailukykyä. Kehitysinvestoinneilla olemassa olevan tuotantokapasiteetin tuloksenteekokykyä pyritään parantamaan lisäämällä tuotannon määrää, laatua tai tehokkuutta. Korvausinvestoinneilla halutaan turvata tuotannon jatkuvuus uusimalla loppuun kuluneet koneet ja laitteet. Korvausinvestointien tarkoitus on siis taata jo olemassa olevien tehtaiden tuotanto- ja tuloksenteekokyky tulevaisuudessa. Stora Enso -konsernin pitkän tähtäimen tavoitteena on pitää käyttöomaisuusinvestointeihin käytettävä rahamäärä käyttöomaisuudesta tehtäviä poistoja pienempänä.

Investoinnin suunnitteluprosessi alkaa investointi-ideasta. Investointisuunnitelman alkuvaiheessa kartoitetaan investointitarpeet ja erilaiset vaihtoehdot investoinnin toteuttamiseksi. Johdon päätöksenteon tueksi on tarpeellista laatia vaihtoehtolaskelmia, joilla vertaillaan suunnitteilla olevien ratkaisuvaihtoehtojen paremmuutta. Vaihtoehtojen vertailu perustuu yleensä kustakin vaihtoehdosta yhtiölle tulevaisuudessa aiheutuviin kustannuksiin ja tuottoihin. Vaihtoehtolaskelmilla tuetaan siis johdon päätöksentekoa päätöksentekoprosessin toisessa, kolmannessa ja neljännessä vaiheessa, jotka käsittelevät ratkaisuvaihtoehtojen etsintää, vertailua ja parhaan mahdollisen ratkaisun valintaa kuhunkin ongelma- tai investointitilanteeseen. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 39)

Stora Enso -konsernissa päätöksentekoa lukuun ottamatta koko investointeihin liittyvä prosessi on jätetty kunkin yksikön tai tytäryhtiön hoidettavaksi. Tämä tarkoittaa sitä, että investointitarpeet ja ideat kartoitetaan kussakin yksikössä tai tytäryhtiössä erikseen. Investointitarpeiden ollessa tiedossa kartoitetaan eri investointivaihtoehdot ja kukin yksikkö tai tytäryhtiö laatii itsenäisesti vaihtoehtolaskelmat investointivaihtoehtojen paremmuuden määrittämiseksi. Kun paras investointivaihtoehto on löydetty laaditaan investointikortti, joka toimitetaan investointipäätöksen tekeväälle taholle. Investointikortti sisältää investointipäätöksen tekemisen kannalta tarvittavat laskelmat ym. tiedon esitettävästä investoinnista. Investointipäätös tehdään sen kokoluokasta riippuen tehtaanjohtajan, tytäryhtiön toimitusjohtajan, tytäryhtiön hallituksen, divisioonan johtajan, Stora Enson pääjohtajan tai Stora Enson hallituksen toimesta perustuen investointia ehdottavan yksikön tai tytäryhtiön laatimaan investointikorttiin ja siinä liitteenä oleviin kannattavuus- yms. laskelmiin ja muihin perusteluihin.

Hyväksytty investointi toteutetaan laaditun ja hyväksytyn suunnitelman mukaisesti investoinnin tekevän yksikön johdon valvonnassa. Investointien etenemistä seurataan kuukausittain laadittavan investointiraportin avulla. Liitteessä 4 on Corenso North American investointiraportti heinäkuulta 2002. Investointiraportin tarkoituksena on seurata säännöllisesti ja standardimuodossa eri yksiköissä tehtävien investointien etenemistä. Yksikkötasolla tarkkaillaan kuhunkin investointiin käytetyn rahan kulumista, mahdollisia ylityksiä investoinnille varatussa rahoituksessa ja jäljellä olevaa investointivarausten määrää.

Vuosittaisen budjetointiprosessin aikana jaetaan kullekin divisioonalle ja edelleen tytäryhtiöille sekä näiden tehtaille seuraavana vuonna käytettäväksi tietty liikevaihtoon ja tuloksellisuuteen perustuva perusinvestointivaraus. Tämän lisäksi yksiköiden on mahdollista saada erityisiin - etenkin suuriin strategisiin - investointeihin lisävarausta investoinnin hyväksymisprosessin yhteydessä. Perusinvestointivarausten on tarkoitus kattaa kaikki korvausinvestoinnit sekä ainakin osa kehitysinvestoinneista. Corenso-konserni jakaa saamastaan investointivarauksesta vuosittain tietyn määrän tytäryhtiöilleen ja tehtailleen käytettäväksi. Lisäksi osa varauksesta säästetään käytettäväksi vuoden aikana ilmeneviin suurempiin pikaisiin tarpeisiin. Viime vuosina Corenso-konserni on käyttänyt runsaasti myös erikseen saatavia etupäässä strategisiin investointeihin tarkoitettuja kertaluontoisia lisävarauksia konsernin kasvaessa erittäin voimakkaasti.

Jos investointipäätös tehdään yksikön tai tytäryhtiön ulkopuolisen tahon toimesta, investoinnin valmistumisen jälkeen sen tehnyt yksikkö laatii siitä seurantaraportin ja -laskelman. Tämä on olennainen osa investointiprojektia, jotta tehtyjen investointien onnistuminen - niin projektina kuin

taloudellisesta näkökulmastakin – tulee analysoida. Laadittu seurantaraportti ja –laskelma analysoidaan ensin investoinnin tehneessä yksikössä ja sen jälkeen se toimitetaan päätöksen tehneen tahon tutkittavaksi. Analysointi on tärkeää, jotta mahdollisista eri tasoilla tehdyistä virheistä voidaan oppia ja samat virheet voidaan välttää tulevaisuudessa tehtävissä investoinneissa.

5.4.2.5 Avaintunnusluvut

Avaintunnuslukuraportti (key figures) on kuukausittain kerättävä raportti jolla seurataan strategian toteutumista osa-alueittain keskittyen pääasiassa ei taloudellisiin tietoihin. Seurattavat tekijät on jaettavissa neljään ryhmään: markkinoihin, tehokkuuteen, laatuun ja strategiaan avainlukuihin. Laadittava raportti jaetaan pääasiassa Corenso-konsernin johtoryhmän jäsenille, koska raportti on olennainen väline seurattaessa laaditun strategian toteutumista muiden kuin taloudellisten tunnuslukujen osalta.

Avaintunnuslukuja käytetään sekä koko Corenso-konsernin toiminnan seuraamiseen, että konsernin eri yksiköiden väliseen vertailuun. Ei-taloudellisten tunnuslukujen avulla on mahdollista etsiä syitä myös taloudellisen tuloksen selittämiseksi ja parantamiseksi, etenkin kun seurataan toiminnan tehokkuutta ja tuotannon laatua kuvaavia tunnuslukuja.

Pakkauskartonkidivisioona hyödyntää avaintunnuslukuraporttia eri yksiköidensä vertailussa. Alkuperäinen idea ja vaatimus kyseisen kaltaisen raportin luomisesta tuli pakkauskartonkidivisioonasta, mutta Corenso-konserni on sittemmin kehittänyt oman raporttinsa vastaamaan paremmin omia tarpeitaan. Pelkästään keskitetty raportti ei sisältänyt Corenso-konsernin kannalta tarpeeksi mielekkäitä mittareita, ja tämän takia oman raportin kehittäminen strategian toteutumisen mittaamiseksi nähtiin välttämättömäksi.

5.4.2.6 Corenso NA:n sisäiset raportit

Corenso NA:n johto käyttää kaikkea emoyhtiölleen tuotettua informaatiota oman päätöksentekonsa apuvälineenä. Usein kuitenkin emoyhtiölle laadittavat raportit eivät ole tarpeeksi yksityiskohtaisia ja ajankohtaisia päivittäisiä päätöksiä tehtäessä. Tämän takia Corenso NA:n laskentaosasto laatii oman yhtiönsä johdolle erilaisia raportteja, joiden avulla yhtiön johdon on mahdollista tehdä päivittäiset päätöksensä. Suurin osa pelkästään Corenso NA:n sisäiseen käyttöön laadittavista raporteista on muita kuin tulosraportteja ja näin ollen laskentaosasto ainoastaan kokoaa raportit pääosin organisaation muilta osilta saamaansa informaatioon perustuen.

Kartonki- ja hylsytuotanto poikkeavat toisistaan suuresti. Kartonkia tuotetaan keskeytymättömällä prosessilla paperituotannon tapaan. Hylsyjä sen sijaan tuotetaan markkinatilanteesta riippuen vuorotyönä siten, että ainakin yöaikaan hylsykoneet ovat pysähdyksissä. Tuotantoprosessien eroavuuden takia sekä hylsy- että kartonkituotannosta joudutaan laatimaan omat erilaiset päätöksentekoa tukevat raporttinsa. Mitattavat asiat ovat kuitenkin hyvin samankaltaisia. Kummassakin tuotannossa mitataan tuotantomäärää tuotteittain, työvuorojen aikana eri syistä menetettyä tuotantoaikaa, hylkytuotannon määrää, raaka-aineen kulutusta, lopputuotteen laatua ja asiakasvalituksia.

Mitattavista tekijöistä laaditaan päivittäisiä, viikoittaisia ja kuukausittaisia raportteja. Raportit jaetaan kunkin informaation tarvitsijoille siten, että käytettävissä oleva informaatio on mahdollisimman tehokkaasti hyödynnettävissä niin tuotantoa suunniteltaessa ja parannettaessa kuin lopputuotetta asiakkaalle myytäessäkin.

Kuukausittain Corenso NA:n sisäiseen käyttöön laaditaan tulokortti (scorecard), jolla yhtiö seuraa omaa toimintaansa kuukausi- ja kvartaalitasolla verrattuna valittuihin muihin Corenso ja Stora Enso -konsernien yksiköihin sekä Corenso NA:n kilpailijoihin. Tavoitteena on kontrolloida tärkeimpien mittareiden avulla yhtiön omaa toimintaa säännöllisesti, jotta toiminta kehittyy haluttuun suuntaan ja jotta toiminnassa tapahtuvat muutokset havaitaan mahdollisimman nopeasti organisaation eri tasoilla ja haitallisiin poikkeamiin voidaan puuttua erilaisin korjaavin toimenpitein. Seurattavat tekijät voidaan jakaa karkeasti neljään eri kategoriaan: asiakkaat, talous, työntekijät ja operatiivinen toiminta.

Asiakaskohtaisilla tunnusluvuilla pyritään mittaamaan ja seuraamaan Corenso NA:n tuotanto-, myynti- ja asiakaspalveluorganisaation toimintaa. Välineinä tässä käytetään esimerkiksi asiakastytytyväisyyskyselyn tuloksia, asiakasvalitusten määrää ja toimitusaikataulujen pitävyyttä. Lisäksi mitataan asiakaskohtaista kannattavuutta ja Corenso NA:n omaa markkinaosuutta sen markkina-alueella. Vertailukohtana käytetään Corenso konsernin parhaita yksiköitä sekä asetettuja tavoitteita.

Taloudellisilla tunnusluvuilla mitataan yhtiön toiminnan onnistumista taloudellisin mittarein. Osa mittareista on samoja kuin kuukausittaisessa tuloraportissa esiintyvät mittarit. Tärkeimpänä mittarina on ROCE-tunnusluku. Tavoitteeksi on asetettu Stora Enso -konsernin tavoite eli 13. prosentin ROCE yli suhdannekierron. Lisäksi mitataan eri asiakasryhmien kannattavuutta.

Pääasiallisena taloudellisen informaation lähteenä toimii kuitenkin kuukausittain laadittava tulosraportti.

Työntekijöihin liittyviä tunnuslukuja mitataan, jotta työnantaja saa säännöllisesti tietoa työntekijöiden viihtyvyydestä ja hyvinvoinnista. Samalla kerätään keskitetysti työntekijöiden kommentteja ja parannusehdotuksia organisaation toiminnasta. Tärkein yksittäinen tiedonlähde on työtyytyväisyyskysely, jolla mitataan työntekijöiden asenteita, arvoja ja mielipiteitä. Lisäksi seurataan tapaturmien ja työstä poissaolojen määrää kuukausittain. Tavoitteena on, että työntekijät sisäistäisivät mahdollisimman hyvin uuden omistajan mukanaan tuomat uudet arvot ja tuloslähtöisen ajattelutavan. Työntekijöihin liittyvissä tunnusluvuissa vertailukohtana käytetään asetettuja tavoitteita.

Neljäntenä seurattavana kriteerinä on operatiivinen toiminta. Operatiivista toimintaa toki seurataan tuotanto-organisaation toimesta päivittäin, mutta suurempia kokonaisuuksia on mahdollisuus hahmottaa kuukausittaisesta raportista. Merkittävimmät seurattavat tiedot ovat tuottavuus-, laatu- ja hylkytunnuslukuja. Vertailukohteena käytetään Corenso-konsernin samankaltaisia yksiköitä sekä omia asetettuja sisäisiä tavoitteita.

Corenso NA:n johto ei ole katsonut tarpeelliseksi saada käyttöönsä yhtiönsä tulostietoja useammin kuin kerran kuukaudessa. Näin ollen tulosraportit talousosasto laatii ainoastaan kuukausittain ja yhtiön johto käyttää emoyhtiölle laadittavia tulosraportteja sellaisenaan. Jonkinlaista etukäteisinformaatiota johto saa kunkin meneillään olevan kuukauden tuloksesta vertaamalla tuotanto ja toimitusmääriä, tuotevalikoimaa, laskutushintoja ja raaka-aineen hintaa edellisten kuukausien vastaaviin lukuihin.

5.5 Business intelligence

Yritysjohto tarvitsee laskentainformaation lisäksi monenlaista tietoa yrityksen toimintaympäristöstä tehdäkseen liiketoiminnallisesti organisaation kannalta oikeita päätöksiä. Business intelligence -funktion tehtävänä organisaatiossa on kerätä ja muokata tietoa organisaation toimintaympäristössä tapahtuvasta kehityksestä, eli markkinatilanteesta, asiakkaista, kilpailijoista ja heidän tuotteistaan, toimittajista sekä kaikista muista organisaation toimintaympäristössä tapahtuvista ja organisaation toimintaan vaikuttavasta muutoksista. Lisäksi business intelligence määrittää organisaation oman sijainnin kussakin markkinatilanteessa suhteessa kilpailijoihin. Yritysjohdolle on useimmiten tarjolla aivan liikaa erilaista tietoa, joten business intelligencen tehtävänä on myös tiivistää tieto

käyttökelpoiseen muotoon siten, että olennaisimmat asiat ovat selkeästi nähtävissä. Lisäksi on syytä muistaa, että eri organisaatiotasolla tarvitaan erilaista tietoa eli kaikkein tiivistetyin tietopaketti suunnataan ylimmälle johdolle ja vastaavasti esimerkiksi myyntimiehet ovat erittäin kiinnostuneita kaikesta heidän omalla markkina-alueella tapahtuvasta liikehdinnästä. Business intelligence siis tukee johdon päätöksentekoa päätöksentekoprosessin toisessa, kolmannessa ja neljännessä vaiheessa auttaen määrittämään, arvioimaan ja valitsemaan oikean ratkaisuvaihtoehdon kulloiseenkin ongelmaan. Malli päätöksentekoprosessista on esitelty luvussa 2.1.

Stora Enso -konsernissa business intelligence on tukiprosessi, joka tuottaa käyttökelpoista ja oikea-aikaista informaatiota niin johdon kuin markkinoinnin ja muiden toimintojen sekä strategisen- että päivittäisen päätöksenteon tueksi. Corenso-konsernissa business intelligence -tietoja kerätään muodollisen keskitetysti. Tiedon antajina ja päivittäjinä toimivat kunkin yksikön työntekijät tai henkilöt, joilla kustakin asiasta on paras mahdollinen tietämys. Kerättävä tieto puolestaan kootaan yhteisiin tietokantoihin, jotta kaikki kerätty ja näin ollen käytettävissä oleva tieto olisi mahdollisimman hyvin hyödynnettävissä konsernin sisällä. Keskitetyillä tietokannoilla pyritään välttämään tiedon turhaa kaksinkertaista keräämistä ja mahdollista häviämistä yksittäisen tiedonkerääjän muistista ilman, että sitä dokumentoidaan mihinkään. Lisäksi muodollisella tiedonkeruuvaatimuksella taataan se, että kunakin ajanhetkenä käytettävissä oleva tieto olisi mahdollisimman ajantasaista, koska muodollisella tiedonkeruulla edellytetään kultakin tiedon antamista tietojen säännöllistä päivittämistä.

5.5.1 ASKI-tietokanta

Keskitetysti hallintoitu ASKI-tietokanta on web-pohjainen johdon tietojärjestelmä, joka sisältää tietoa Corenso-konsernin asiakkaista ja kilpailijoista sekä hylsy- että kartonkiliiketoiminnassa. Tietokannasta löytyy perustietoa ja yksityiskohtaisempaa informaatiota kilpailijoiden ja asiakkaiden toiminnasta, konekannasta, tuotteista ja niiden laadusta aina tehtyjä laboratoriotestejä myöten. Corenso-konsernin työntekijän vieraillessa asiakkaalla tai kilpailijalla laaditaan aina käyntikertomus, joka sitten tallennetaan ASKI-tietokantaan koko konsernissa hyödynnettäväksi. Keskitetyllä tietokannalla taataan se, että kaikki konsernissa oleva tietämys on mahdollisimman helposti kunkin tietoa tarvitsevan tahon hyödynnettävissä. Keskitetyn tietokannan haittapuolena on havaittu sen kohtuullisen raskas hallittavuus, mutta kun vastuusuhteet on määritelty tarkasti ja tietokanta muuten tehty yksinkertaiseksi käyttää ja hyödyntää, on suurilta ongelmilta välttytty. Ote ASKI-tietokannasta on liitteessä 5.

5.5.2 Coral-tietokanta

Markkina-alue-, tuote- ja asiakaskohtainen kannattavuuslaskenta ja myynninseuranta on Corenso-konsernissa kehityksen kohteena. Tätä tarkoitusta varten on rakennettu räätälöity tietojärjestelmä nimeltä Coral, joka toimii sekä kartonki- että hylsypuolen tarkoituksiin johdon ja myynnin tietojärjestelmänä. Järjestelmästä on saatavissa myynti-, hinta-, ja kannattavuustietoa tuote- ja asiakastasolle asti. Järjestelmää voidaan käyttää myyntiorganisaatiossa hintaestimointiin, sillä sekä kiinteät että muuttuvat kulut määritellään standardeina järjestelmään vuositasolla ja tietoja voidaan tarvittaessa päivittää vuoden aikana mikäli esimerkiksi raaka-aine hinnoissa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Coralin sisältämät laskelmat ovat vaihtoehtolaskelmia, joilla voidaan vertailla eri tuotteiden, markkina-alueiden ja asiakkaiden sekä tuotteiden kannattavuutta. Ote Coral-tietokannasta on liitteessä 6.

Coralin päämääränä on toiminnan optimointi konsernin näkökulmasta vertailemalla eri asiakkaiden, tuotteiden ja markkina-alueiden kannattavuutta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että toimitukset tehtäisiin kaikissa markkinatilanteissa siltä tehtaalta, jolta se on kokonaisuuden kannalta edullisinta suorittaa. Asiakkaalle halutaan toimittaa myös mahdollisimman oikeaa tuotetta siten, että ei jouduta tilanteeseen, jossa asiakkaalle puutteellisen kommunikaation ja tehtaiden välisen yhteistyön takia toimittamaan parempilaatuista – ja tuotantomielessä kalliimpaa - tuotetta kuin on tilattu alempilaatuisen tuotteen hinnalla. Tällaisten ongelmien välttämiseksi Corenso-konsernin kartonkitehtaiden tuotteiden myynti ja markkinointi hoidetaan keskitetysti eikä tehdaskohtaisia myyjiä ole. Sama pätee luonnollisesti hylsyntuotantoon, mutta kuljetuskustannuksista johtuen hylsytehtaiden tuotannon optimointi on huomattavasti haasteellisempaa ja usein mahdotonta. Käytännössä usein kukin hylsytehdas joutuu toimimaan omalla alueellaan omien tuotantomahdollisuuksiensa puitteissa.

Laadittavat markkina-alue-, tuote- ja asiakaskohtaiset laskelmat ovat tyypillisiä vaihtoehtolaskelmia, joilla pyritään avustamaan myynti- ja markkinointiorganisaatiota tuotteiden hinnoittelussa. Näiden laskelmien avulla pyritään optimoimaan tuote- ja asiakasjakauma kaikissa markkinatilanteissa kuitenkin siten, että määritellyt avainasiakkaat saavat aina parasta mahdollista palvelua. Laadittavista raporteista luodaan yhtenäinen tietokanta, josta on saatavilla myös historiatietoa. Perinteisesti syklisessä metsäteollisuudessa edellisen syklin informaatio on usein käyttökelpoista seuraavan syklin aikaisia päätöksiä tehtäessä.

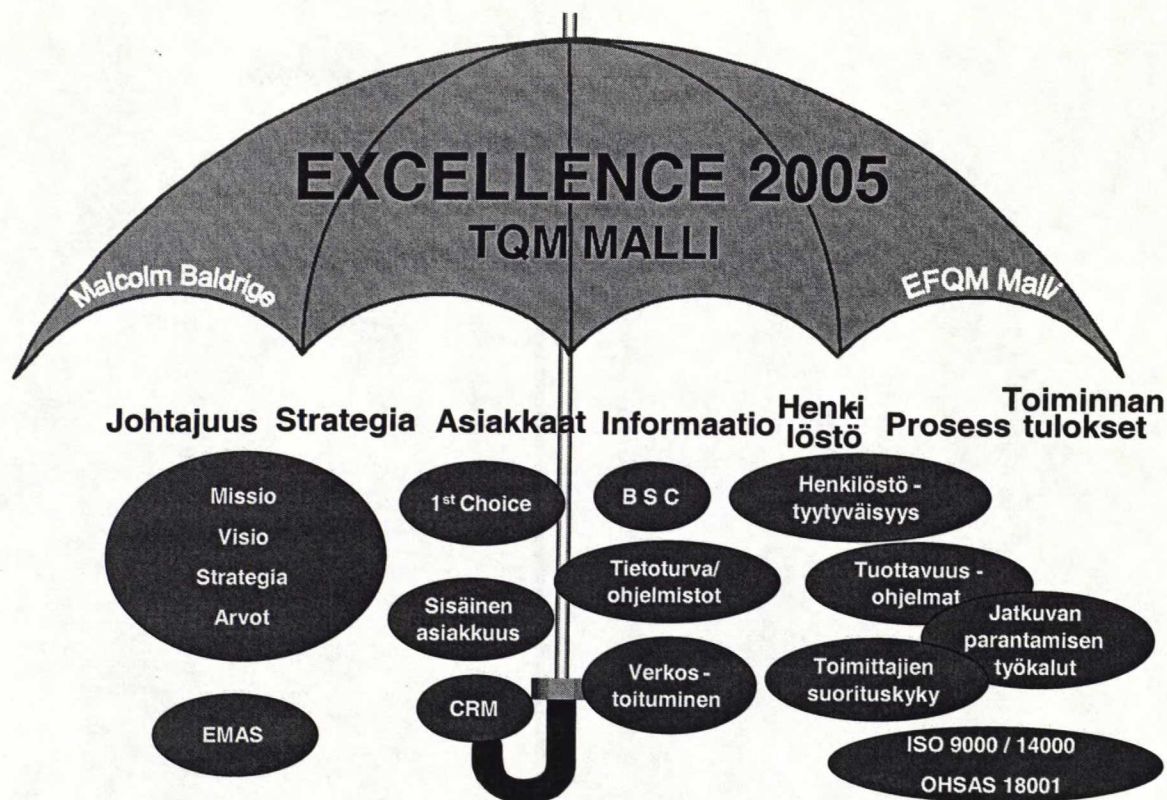
5.5.3 TQM ja Excellence 2005

Excellence 2005 on valittu Stora Enso -konsernin Total Quality Management (TQM) konseptiksi 1999. TQM:n ja siten Excellence 2005 -konseptin päätarkoituksena on parantaa kilpailukykyä ja tuloksellisuutta kehittämällä jatkuvasti organisaation toimintaa ja luoda asiakaslähtöistä kannattavuusajattelua, asiakaslojaalisuutta ja -tyytyväisyyttä. Lisäksi pyritään edistämään ”yhteisen kielen” ja ajattelutavan syntymistä globaalissa organisaatiossa. Excellence 2005 on Stora Enson valitsema johtamismalli ja johdon työkalu kaikilla Stora Enso -konsernin tasoilla. Monet suuret organisaatiot ympäri maailmaa käyttävät hyväkseen erilaisia TQM-malleja oman organisaationsa toiminnan arvioimisessa ja parantamisessa.

Stora Enso -konsernissa (ja sen edeltäjissä) aikaisemmin hyödynnettyjä TQM-konsepteja ovat olleet 1980-luvun puolivälissä lanseeratut ERC-arvot (expertise, responsibility, customer orientation). Tätä seurasivat muiden tekijöiden ohella ISO 9000 -sertifiointiprosessi, jonka mukana luotiin laatupolitiikka ja -organisaatio sekä kattavat laatukoulutukset. Excellence 2005:tta edeltävä vaihe alkoi vuonna 1995, kun ENSO STAR -niminen ohjelma lanseerattiin käyttöön. ENSO STAR -ohjelman tarkoituksena oli senhetkisten operaatioiden jatkuva parantaminen.

Excellence 2005 jatkaa edeltäjiensä linjalla entistä parempana TQM-konseptina. Excellence 2005:n tärkein väline ovat vuosittaiset itsearviointitilaisuudet, joita kukin organisaation osa järjestää. Itsearviointien tavoitteena on systemaattisesti määrittellä kunkin yksikön nykytilanne sekä vahvuudet ja parannuskohteet, käyttäen hyväksi 1000-pisteistä skaalaa kunkin organisaation erinomaisuuden määrittelyssä. Suoritettavien itsearviointien tulisi olla kiinteässä yhteydessä strategiseen ja vuosittaiseen suunnitteluun. Itsearvioinnissa keskitytään kuuteen eri organisaation osa-alueeseen: johtamiseen, strategiseen suunnitteluun, asiakas- ja markkinalähtöisyyteen, saatavilla olevaan informaatioon ja sen analysoimiseen, henkilöstöön, prosesseihin ja taloudelliseen tulokseen. Itsearvioinnin perustaksi kunkin analysoitavan osa-alueen asiantuntijat kirjoittavat organisaatiosta liiketoiminnan kuvauksen, jossa edellä mainittujen kuuden prosessin senhetkinen tila organisaatiossa kuvaillaan mahdollisimman tarkasti. Itsearvioinnin perusteella löydetty parannuskohteet määritellään tarkasti ja niiden perusteella laaditaan vuosittain ohjelma organisaation toiminnan parantamiseksi. Saavutettuja lopputuloksia on mahdollisuus tarkastella seuraavana vuonna suoritettavassa uudessa itsearvioinnissa. Suuressa organisaatiossa kunkin organisaation osan oman toiminnan parantamisen lisäksi suurta hyötyä saadaan siitä, kun eri yksiköissä havaittuja parhaita toimintatapoja voidaan jakaa toisille yksiköille.

Kuvio 13. Excellence 2005



Kuviossa 13 kuvataan Excellence 2005 -konseptin asemaa Stora Enso -konsernissa. Excellence 2005 on kaikilla Stora Enso -konsernin tasoilla käytössä oleva johdon työkalu, joka kattaa alleen koko organisaation muun toiminnan. Kullakin kuudella olennaisella organisaation osa-alueella on omat merkittävät alajärjestelmänsä, joiden kanssa Excellence 2005 toimii yhdessä. Esimerkiksi 1st Choice - ohjelma on osa Excellence 2005 -konseptin asiakas- ja markkinalähtöisyyden osa-alueelta. Stora Enso -konserni on valinnut 1st Choice -ohjelman konsernin asiakastyytyväisyyttä mittaavaksi prosessiksi.

Corenso North Americassa ensimmäinen Excellence 2005 -itsearviointitilaisuus pidettiin toukokuun lopussa vuonna 2001. Ensimmäinen itsearviointi pidettiin siis jo ennen uuden yhtiön perustamista, mutta tällä ei ole merkitystä, koska Excellence 2005 -konsepti on täysin yhtenäisenä käytössä koko Stora Enso -konsernissa. Ensimmäisestä itsearvioinnista organisaatio sai 239 pistettä 1000 pisteen asteikolla, mikä on melko tyypillistä ensimmäisen itsearvioinnin pistemäärä. Normaalitilanteissa organisaatiolta vaaditaan 3-5 vuotta, jotta Excellence 2005 -konseptin hyödyt saadaan mahdollisimman hyvin esille. Ensimmäisessä itsearvioinnissa havaitut tärkeimmät kehittämistä vaativat alueet olivat seuraavat:

- Ulkoisen kartonkimyynnin lisääminen
- Hylsyn tuotantolinjojen automatisointi
- Varastokontrollin kehittäminen
- Business intelligence -toiminnan kehittäminen
- 1st Choice -ohjelman käyttöönotto
- Tuloksellisuusajatellun lisääminen
- ISO-standardien käyttöönotto
- Balanced scorecard:n kehittäminen
- Uusien laskentakäytäntöjen ja -järjestelmien käyttöönotto
- Liiketoiminnan kuvauksen kehittäminen vastaamaan enemmän toiminnan luonnetta

Edellä luetelluista ensimmäisessä itsearviointinnissa havaituista tärkeimmistä kehittämisalueista suurin osa juontaa juurensa suoraan Consolidated Papersin tulosityksikköaikaan. Silloisella Paperboard Departmentilla ei ollut tarvetta kehittää ja pitää yllä itsenäiselle yhtiölle olennaisia periaatteita ja järjestelmiä, koska tulosityksikkö on ainoastaan keskittynyt palvelemaan yhtiön muita merkityksellisempiä osia.

Corenso North American toinen itsearviointitilaisuus pidettiin toukokuussa 2002. Toiminta oli edellisestä itsearviointinnista kehittynyt huomattavasti monilla osa-alueilla ja kirjoitettu liiketoiminnan kuvaus vastasi paremmin organisaation todellista tilaa verrattuna ensimmäiseen versioon liiketoiminnan kuvauksesta. Toisessa itsearviointinnissa Corenso North America saavutti pistemäärän 364. Toisessa itsearviointinnissa oli jo mielekästä etsiä organisaatiosta jo sekä vahvuuksia että parannuskohteita. Tulokset olivat seuraavat:

Vahvuudet:

- Selkeä johtamiskäytäntö muuttuvassa ja vaikeassa tilanteessa
- Avainasiakkaiden tarpeiden määrittely 1st Choice -ohjelman avulla
- Organisaation strategia ottaa huomioon useimmat sidosryhmät
- Balanced scorecard ja sisäinen kommunikointijärjestelmä on otettu käyttöön
- Parannuskohteita on etsitty organisaationlaajuisella työntekijäkyselyllä
- Hyvä suunnittelu- ja tuotantoprosessi
- Parantunut tuloksellisuus ja avainmittarit tavoitteineen ja trendeineen

Parannuskohteet:

- Järjestelmä, mittarit, vastuualueet ja aikataulu strategian toteutumisen seuraamiseksi
- Parantaa kokonaisvaltaista asiakastietoisuutta ja tiivistää suhteita asiakkaisiin
- Avainasiakkaiden tarpeiden informoiminen tuotannolle
- Työntekijöiden koulutus
- Ottaa käyttöön työntekijöiden suorituksia mittaava järjestelmä
- Selontekojen ja tarkastusten lopputuloksen hyödyntäminen käytännössä
- Laajentaa balanced scorecard:ia Corenso-konsernin sisäisen vertailun mahdollistamiseksi
- Ottaa käyttöön toimittajille suunnattu tulokortti

Ensimmäisen ja toisen itsearviointitilaisuuden välisenä aikana Corenso North American toiminta on parantunut huomattavasti Excellence 2005 -kriteereillä mitattuna. Tulosityksikköajan organisaatiosta ja toimintatavoista on pyritty pääsemään eroon siirtymällä kohti tulosvastuullista itsenäistä yhtiötä. Tässä on myös onnistuttu. Suurin osa ensimmäisessä itsearvioinnissa havaituista tärkeimmistä kehityshankkeista on onnistuttu toteuttamaan ja joistain ensimmäisessä arvioinnissa kehittämiskohteina olleista asioista on tullut jopa organisaation vahvuuksia toiseen itsearviointiin mennessä. Corenso North Americassa on siis tapahtunut merkittäviä muutoksia jo yhden vuoden tarkastelujaksolla. Tätä kuvaa myös itsearvioinnissa saadun pistemäärän huomattava lisääntyminen. Toki on myös selvää, että organisaatiolla on edelleen runsaasti parannuskohteita, mutta toisessa itsearvioinnissa saavutettu tulos ja ensimmäiseen itsearviointiin verrattuna tapahtunut kehitys kertoo siitä, että organisaation sisällä tehty työ etenkin tulosityksikkölähtöisestä ajattelusta irtipääsemiseksi on tuottanut halutunlaista tulosta.

Excellence 2005 on koettu Corenso North Americassa hyväksi välineeksi organisaation kehittämisessä. Sen avulla on saatu luotua selkeämpi kokonaiskuva yrityksestä, koska itsearviointi pakottaa lähestymään omaa organisaatiota monista eri näkökulmista. Eri arvioitavien osa-alueiden läpikäynti ohjaa keskustelun olennaisiin asioihin ja pakottaa kuvailemaan nykyisen tilanteen mahdollisimman oikein. Excellence 2005:n avulla on ollut nähtävissä jo lyhyessä ajassa suora yhteys parantuneiden tuloslukujen ja suoritettujen itsearviointien perusteella tehtyjen toimenpiteiden välillä. Lisäksi arvioitavien osa-alueiden laaja kirjo pakottaa koko organisaation osallistumaan aktiivisesti arviointi- ja parannusprosessiin.

Excellence 2005 -konsepti on osoittautunut jo kehityksen tässä vaiheessa suureksi apuvälineeksi tytäryhtiössä. Itsearvioinnin lopputulosten avulla on päästy nopeassa aikataulussa eroon useista

tulosityksikköajalta peräisin olevista heikkouksista ja kehityksen oletetaan jatkuvan myös lähitulevaisuudessa saman suuntaisena.

5.6 Havainnot kulttuurista, kulttuurieroista ja niiden vaikutuksesta

Corenso NA:n toimintaan ja raportointiin liittyviä ja vaikuttavia kulttuurieroja on pyritty kartoittamaan osallistuvan havainnoinnin lisäksi keskustelemalla sekä Corenso United Oy Ltd:n talousosaston että Stora Enso Oyj:n talousosaston henkilökunnan kanssa.

Ammattiyhdistysliike näyttelee yksilöllisenä valtiona pidetyssä Yhdysvalloissa – etenkin metsäteollisuudessa - todella merkittävää roolia. Sama pätee toki Suomeen, mutta yllättävää on se, että yhdysvaltalainen ammattiyhdistysliike on ainakin Consolidated Papersin entisillä tehtailla vielä vahvempi kuin Suomessa. Tämä vaikuttaa kaikkeen Corenso NA:n liiketoimintaan ja myös raportointiin. Ennen Corenso NA:n perustamista paikallisen ammattiyhdistysliikkeen puheenjohtaja laati ja kierrätti investointikortit tiedoksi Consolidated Papersin organisaatiossa. Stora Enson käytäntö on kuitenkin se, että talousosasto laatii investointikortin ja jakaa tiedon hyväksytyistä projekteista yksinkertaisesti sähköpostitse tietoa tarvitseville. Kun Corenso NA:n talouspäällikkö – joka ei ole ammattiyhdistysliikkeen jäsen - laati ja jakoi muutaman hyväksytyn investointikortin, ammattiyhdistysliike tulkitsi tämän siten, että johto (management) vie ammattiyhdistykselle kuuluvia töitä. Toinen esimerkki suomalaisen mielestä kummallisista ja joustamattomista käytännöistä on työntekijöiden irtisanominen. Kun taivekartonki- ja laminaattituotantolinjat päätettiin sulkea, irtisanottavat ihmiset eivät olleetkaan näillä tuotantolinjoilla työskennelleet henkilöt, vaan koko Paperboard Departmentin henkilökunta – siis myös hylsyoperaatioiden – asetettiin senioriteetin mukaiseen järjestykseen ja virkaiän mukaan nuorimmat irtisanottiin, ilman että johdolla olisi mahdollisuuksia valita parhaat tai sopivimmat työntekijät jatkamaan hylsyjen valmistusta. Tämä täysin joustamaton käytäntö aiheutti hetkellisen suuren osaamisongelman ja tätä kautta heikon taloudellisen tuloksen useiksi kuukausiksi.

Työntekijöiden yksilöllisyys ammattiyhdistysliikkeestä huolimatta näkyy siinä, että minkäänlaisia tuotantotiimejä on mahdotonta koota, koska jokainen työntekijä työskentelee omien halujensa mukaan joustavasti siirtyen jatkuvasti tuotantokoneelta toiselle. Tämä johtaa ajoittain osaamisongelmaan ja yhteistyön vaikeuteen kunkinhetkisen tuotantomiehityksen välillä jolloin erikoistumisen myötä saavutettavaa tuottavuusetua ei synny. Lisäksi henkilökunnalle ei synny omistustunnetta siihen yhteen omaan koneeseen, jolla he aina työskentelisivät. Omistustunteen

puute johtaa korkeampiin ylläpitokuluihin koneiden heikomman päivittäisen huoltamisen ja puhtaanapidon puuttuessa.

Työntekijöiden motivaatio tehdä töitä uudelle eurooppalaiselle omistajalle on ainakin toimistotyöntekijöiden joukossa erinomainen. Osaltaan tämä johtuu perustetussa Corenso NA:ssa siitä, että vanha tulosityksikkömalli lakkautettiin ja kaikki olivat innoissaan uudistuksesta. Corenso NA:ssa syntyi melko vahva yhtenäisyys ja halu kehittää uutta pientä perustettua yhtiötä vaikeassa markkinatilanteessa. Uudistusten jälkeen henkilökunta osoittautui erittäin motivoituneeksi. Osaltaan tähän saattaa vaikuttaa alueen perinteisesti vahva protestanttisuus ja sen mukanaan tuoma vastuuntunto. Corenso NA:n talousosasto on puutteellisista tietojärjestelmistä, aikaerosta sekä yhtiön organisaatioasemasta johtuen joutunut tekemään pikatulos- ja tilinpäätösaikana runsaasti ylitöitä asetettujen aikarajojen saavuttamiseksi. Tämä on kuitenkin tapahtunut helposti, koska henkilökunta ymmärtää vallitsevan vaikean tilanteen ja on valmis vastaamaan asetettuun haasteeseen. Toisaalta liika tunnollisuus on aiheuttanut joskus ongelmia asetettujen aikarajojen ylityksinä siten, että Corenso NA:n talousosasto ei ole halunnut lähettää eteenpäin raportteja, jotka sisältävät estimointia vaikka tämä estimaattien käyttö on koko konsernissa yleinen tapa pikatuloskuukausina paremman tiedon puuttuessa.

Yhtenä vallitsevana piirteenä kaikessa toiminnassa SENA:ssa ja Corenso NA:ssa on luonnollisesti vanhat Consolidated Papersin ajalta periytyvät toimintatavat, jotka eivät ole vastanneet eurooppalaisen monikansallisen metsäyhtiön asettamia vaatimuksia. Aikaisemmin eri toiminnot – esimerkiksi johto ja kuljetukset - ovat olleet äärettömän keskitettyjä ja erilaisilla allokaatioilla kustannukset on vyörytetty tehtaille. Kustannusten jako on perustunut esimerkiksi liikevaihtoon tai tuotantotonneihin, jolloin aiheuttamisperuste ei ole vaikuttanut kustannusten jakoon millään tavalla. Stora Enson tultua omistajaksi tämä malli on todettu vanhanaikaiseksi ja epäoikeudenmukaiseksi. Corenso NA:n yhtiöittämisen jälkeen kustannusten vyöryttäminen ei enää ole vähemmistöomistajan takia ollut mahdollista ja tämä on jossain tilanteissa aiheuttanut hankaluuksia ja epäselvyyksiä, kun uusi yhtiö ei olekaan enää suostunut maksamaan vanhojen rutiinien mukaisia allokaatioita niiden oikeellisuutta kyseenalaistamatta.

Viimeisimmät toimintakulttuuriin kohdistuvat muutokset on SENA:ssa julkistettu elokuun 2002 lopussa, jolloin jo aiemmin irtisanottujen 1500 työntekijän lisäksi irtisanottiin 500 työntekijää lisää ja päätettiin sulkea pienimpiä paperikoneita ja modernisoida useita jäljelle jääviä taloudellisten tulosten parantamiseksi. Corenso NA:n nämä toimenpiteet ovat ulottuneet siten, että hylsyoperaatioiden henkilökuntaa on vähennetty muutamilla kymmenillä ja lisäksi sekä

kartonkikoneeseen että hylsytehtaalle on päätetty tehdä toiminnan kokoon nähden merkittäviä investointeja toiminnan tehokkuuden, kilpailukyvyn ja tuloksellisuuden takaamiseksi.

Hofsteden (1994, 43) mukaan yhdysvaltalainen kulttuuri on hyvin pitkälti vertailukelpoinen muihin Anglo-amerikkalaisiin kulttuureihin. Yhdysvaltojen kulttuuria voidaan pitää erittäin yksilöllisenä ja melko maskuliinisena sekä lyhytnäköisenä. Lisäksi yhdysvaltalaisessa kulttuurissa valtaetäisyys on kohtuullisen pieni kuten myös epävarmuuden välttäminen. Tässä tutkimuksessa tehdyt havainnot ovat suurelta osin yhteneviä Hofsteden havaitsemien piirteiden mukaisesti. Eroavaisuuksia havaittiin ainoastaan yksilöllisyys vs. yhteisöllisyys dimensiolla lähinnä yllättävän vahvan ammattiyhdistysliikkeen aiheuttaman yhteisöllisyyden takia.

Uuteen liiketoimintaympäristöön siirryttäessä ei ole havaittu merkittäviä kulttuurieroja. Tämän tutkimuksen perusteella suomalainen ja yhdysvaltalainen – tarkemmin sanottuna wisconsinilainen - kulttuuri ovat kohtuullisen lähellä toisiaan kun puhutaan kulttuurin vaikutuksesta liiketoimintaan ja etenkin tytär- ja emoyhtiön väliseen raportointiprosessiin. Havaitut erot toimintatavoissa ja ajattelutavassa johtuvat pikemminkin yrityskulttuurien erilaisuudesta kuin varsinaisesta kahden kansallisen tai alueellisen kulttuurin eriävyydestä. Kulttuurieroja Yhdysvaltojen ja Suomen välillä on toki havaittavissa tavallisessa elämässä esimerkiksi päivittäisissä arkirutiineissa, ihmisten asenteissa ja mielipiteissä sekä kokemuspohjassa, mutta näiden erojen käsitteleminen tämän tutkimuksen yhteydessä ei ole mielekästä, koska niillä ei ole nähty olevan vaikutusta liiketoiminnallisiin asioihin eikä etenään tytäryhtiön raportointiin, sen ohjaukseen tai kontrollointiin.

6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää millaisia tytäryhtiön ohjaus- ja kontrolloikeinoja kansainvälisessä konsernissa käytetään ja minkälaisia, ennen kaikkea laskentatoimen apuvälineitä tytäryhtiön ohjauksessa ja kontrolloinnissa on mahdollisuus hyödyntää. Kirjallisuuden pohjalta voidaan todeta, että emo-tytäryhtiö on aina jonkinlainen kompromissi tytäryhtiön eriytymisestä emoyhtiöstään ja koko konsernin toimimisesta mahdollisimman yhtenäistymisestä. Oikeaa vastausta parhaaksi mahdolliseksi toimintatavaksi ei ole löydetty vaan kuhunkin tilanteeseen sopivin ratkaisu on etsittävässä tapauskohtaisesti ottaen huomioon sekä emo- että tytäryhtiön paikalliset olosuhteet, toimialan, yrityskoon, emo- ja tytäryhtiön roolit sekä kulttuuriympäristön ja muut kuhunkin tapaukseen vaikuttavat yksittäiset seikat. Yleisperiaatteena voidaan todeta, että mitä vakaammissa olosuhteissa tytäryhtiö toimii sitä suurempi toimintavapaus sillä on. Vastaavasti

epävakaassa ympäristössä oleva tytäryhtiöllä on usein niukasti omaa toimintavapautta emoyhtiön tiukan kontrollin takia.

Tutkimuksen toinen tavoite oli selvittää millaisia menetelmiä case-yhtiö Corenso North American ohjaukseen ja kontrollointiin käytetään. Samalla haluttiin tutkia perusteellisemmin millaisia yksittäisiä välineitä Corenso ja Stora Enso -konserneissa tytäryhtiöiden ja yksiköiden ohjaamisessa ja kontrolloimisessa hyödynnetään ja miten Corenso NA:n laskenta- ja raportointijärjestelmän perusteella laadittavat raportit sekä muut käytettävät välineet tukevat emoyhtiön päätöksentekoprosessia sen ohjattaessa ja kontrolloidessa tytäryhtiönsä toimintaa. Lisätavoitteen tutkimukselle toi se, että Corenso NA perustettiin vasta tutkimuksen aikana ja näin ollen tutkimuksessa haluttiin myös seurata miten vähämerkityksellinen tulosityksikkö muutettiin itsenäiseksi juridiseksi yhtiöksi ja miten näissä olosuhteissa globaalin metsäkonsernin toimintaperiaatteet tytäryhtiön kontrolloinnissa, ohjauksessa ja taloudellisessa raportoinnissa saatiin aloitettua.

Tutkimuksen perusteella päädyttiin siihen, että Stora Enso -konsernissa yksiköiden ja tytäryhtiöiden kontrollointiin käytetään "input", "behaviour" ja "output control:n" yhdistelmää. Kontrollimuotojen välinen painotus ratkaistaan tapauskohtaisesti. Melko joustava järjestelmä on luotu, jotta kuhunkin uuteen tilanteeseen pystyttäisiin vastaamaan jo olemassa olevalla menetelmällä globaalin konsernin laajentuessa. Joustava kontrolli- ja ohjausjärjestelmä on välttämätön, koska täysin yhteneviä periaatteita ei voida kulttuurierojen takia seurata toimittaessa suomalaisen tai ruotsalaisen yksikön ja malesialaisen tai kiinalaisen tytäryhtiön kanssa. Toisaalta Stora Enso -konserni ei halua rakentaa kullekin tytäryhtiölle täysin omaa ohjaus- ja kontrollimallia, joten on päädytty joustavan menetelmän kehittämiseen siten, että tilanteesta riippuen eri menetelmien painoarvoa voidaan muuttaa. Joustavan kontrollijärjestelmän lisäksi Stora Enso -konserni on asettanut koko organisaatioille yhteisiä joustamattomia tulostavoitteita ja valinnut keskitetysti esimerkiksi koko konsernissa käytettävän TQM-välineen. Myös investointipäätökset tehdään muuten melko hajautettua päätösvaltaa käyttävässä konsernissa erittäin keskitetysti.

Lähtötilanne Corenso United Oy Ltd:n uutta tytäryhtiötä perustettaessa oli erikoinen, koska uuden perustettavan yhtiön omaisuus oli tullut Stora Enso -konsernin omistukseen Consolidated Papers Inc. -kaupan yhteydessä eikä yrityskauppa näin ollut Corenso United Oy Ltd:n tekemä. Corenso-konsernin toimialaan kuuluvina Wisconsin Rapidsissa sijaitsevat kartonkikone #13 ja hylsyoperaatiot määrättiin kuitenkin Corenso United Oy Ltd:n ostettavaksi mukaan lukien Consolidated Papers Inc. -kaupassa syntyneet liikearvot. Uuden yhtiön sijainti kiinteänä osana Stora

Enso North American muuta toimintaa toi mukanaan myös erikoiset omistus- ja käskyvaltasuhteet, koska perustetun Corenso NA:n omistaja on Corenso United Oy Ltd ja sitä kautta Stora Enso -konsernin pakkauskartonkidivisioona, mutta monissa päivittäisissä asioissa Corenso NA:n toimitusjohtajan esimies on kuitenkin SENA:n toimiva johto. Käskyvaltasuhteiden epäselvyys on tuonut mukanaan hankaluuksia ja epäselvyyksiä Corenso NA:n päivittäiseen toimintaan.

Corenso North American tapauksessa Corenso United Oy Ltd:n valitsema ohjaus- ja kontrollijärjestelmä noudattelee Stora Enso -konsernin yleisiä periaatteita eli kyseessä on ”input”, ”behaviour” ja ”output control:n” yhdistelmä: ”Input control” on ollut käytössä konsernin sisältä uuden tytäryhtiön johtoon tuodun toimitusjohtajan muodossa. ”Behaviour control” puolestaan toimii emo- ja tytäryhtiön yhdessä asettamien tavoitteiden, kuten vuosibudjetin, avulla. Tämänhetkisessä tilanteessa ”output control” on Corenso NA:n tapauksessa tärkein kontrolliperiaate. Merkittävin ”output control:n” väline on kuukausittain laadittava pikatuloksetraportti, jonka avulla emoyhtiö seuraa tytäryhtiönsä toiminnan kehitystä lähinnä taloudellisin mittarein. Tytäryhtiön toiminnan strateginen suunnittelu on jätetty tytäryhtiön tehtäväksi siten, että keskeisimmät periaatteet ovat kuitenkin koko Corenso-konsernin johtoryhmässä yhteisesti laadittuja ja sovittuja. Operatiivinen suunnittelu tapahtuu kokonaan tytäryhtiössä, perustuen laadittuun ja emoyhtiölle informoituun strategiaan.

Sekä muodollinen että epämuodollinen informaation kulku on todettu tärkeiksi välineiksi Corenso NA:n toimintaa ohjattaessa ja kontrolloitaessa. Emoyhtiön ylimmälle johdolle muodolliset taloudelliset ja muut raportit ovat erittäin merkittäviä ohjauksen ja kontrollin välineitä. Sen sijaan emo- ja tytäryhtiöiden eri toimintojen ja organisaatiotasojen, kuten myynti- ja talousosastot sekä business intelligence, välinen epämuodollinen kanssakäynti on ainakin yhtä merkittävää kuin muodolliset säännöllisesti laadittavat raportit. Epämuodolliseen informaation kulkuun emo- ja tytäryhtiöiden välillä kannustetaan konsernin johdon tasolta, koska konsernin eri osissa oleva tietämys ja parhaat toimintatavat halutaan saada konsernin muiden osien hyödynnettäväksi koko konsernin toiminnan optimoimiseksi. Ainoastaan emo- ja tytäryhtiöiden välinen avoin molemminpuolinen kommunikaatio tarjoaa tähän mahdollisuuden.

Stora Enso ja Corenso-konsernien toimintatapojen, ajattelutavan ja raportointivaatimusten siirtäminen Corenso NA:n on tapahtunut suunnitelman mukaisesti. Joihinkin hankaluuksiin on toki törmätty mutta niitä on osattu odottaa, koska siirtyminen pienen tulosityksikön aikakaudesta toimimaan itsenäisenä juridisena yhtiönä ei voikaan sujua yhdessä yössä kivuttomasti. Suurimmat ongelmat joihin yhtiöittämisprosessin jälkeen törmättiin olivat äärettömän vahva

ammattiyhdistysliike ja talousosaston järjestelmien keskeneräisyyden aiheuttama suuri manuaalisen työn määrä, mikä on johtanut resurssipulaan ja laadittavien raporttien epäluotettavuuteen kiireisimpinä aikoina. Syyskuun alussa 2002, kahdeksan kuukautta 1.1.2002 tapahtuneen yhtiöittämisen jälkeen, voidaan kuitenkin todeta tytäryhtiön ja sen talousosaston toimivan jotakuinkin yhtenevästi muiden Corenso-konsernin tytäryhtiöiden kanssa täyttäen näin Stora Enso -konsernin raportointi- ym. vaatimukset. Suurimpana epäkohtana on edelleen oman kirjanpitojärjestelmän puuttuminen ja siitä johtuva raportointiaikatauluongelma, joka ei ole ratkeamassa lähimpien kuukausien aikana johtuen Stora Enso North American vaikeasta taloudellisesta tilanteesta, minkä takia J.D. Edwards -kirjanpitomoduulin käyttöönotto on lykätty tulevaisuuteen.

Kulttuurieroilla Suomen ja Yhdysvaltojen välillä ei ole todettu olevan merkittävää vaikutusta uuden yhtiön toimintaan. Tämän tutkimuksen kulttuurianalyysi on perustunut Hofsteden esittämään nelidimensioiseen kulttuurimalliin. Hofsteden yhdysvalloille esittämät piirteet todettiin tämän tutkimuksen tulosten kanssa yhteneviksi. Ihmisten asenteissa ja ajattelutavassa on toki eroja Suomen ja Yhdysvaltojen välillä, mutta näiden ei katsottu vaikuttavan tutkimuksen kannalta olennaiseen ohjaus-, kontrollointi- ja raportointiprosessiin. Ainoa havaittu eroavuus ja yllättävä piirre oli vahvan ammattiyhdistysliikkeen - erittäin yksilölliseen maahan - mukanaan tuomat vahvat kollektiiviset piirteet. Kollektiivisuudellakaan ei havaittu kuitenkaan olevan vaikutusta emo- ja tytäryhtiön väliseen raportointiin tai tytäryhtiön ohjaukseen ja kontrollointiin. Sen sijaan tytäryhtiön liiketoimintaan ammattiyhdistysliikkeen mukanaan tuoma kollektivismi vaikuttavaa huomattavasti.

Tutkimuksen havaintoja tulkittaessa ja saavutettuja tuloksia muihin vastaaviin yrityskauppoihin yleistettäessä on pidettävä mielessä kunkin tapauksen yksilöllisyys verrattuna muihin yrityskauppoihin ja niistä seuraaviin haltuunottotilanteisiin. Tutkimuksen tulokset ovat parhaiten hyödynnettävissä Corenso United Oy Ltd:n ja Stora Enso Oyj:n tulevilla yrityskaupoissa, koska havainnot ja johtopäätökset on tehty nimenomaan Corenso United Oy Ltd:n ja sen emoyhtiön valitsemien ohjaus- ja kontrollimenetelmien sekä tässä käytettyjen välineiden osalta. Lisäksi on huomattava, että tutkimus kohdistui suomalaiseen emoyhtiöön ja sen yhdysvaltalaiseen tytäryhtiöön. Tämä tulee pitää mielessä sovellettaessa tutkimuksen tuloksia toisessa ympäristössä tapahtuvaan yrityskauppaan. Parhaiten tutkimuksen tulokset ovat siis hyödynnettävissä Corenso United Oy Ltd:n laajentuessa tulevaisuudessa yrityskaupoilla erityisesti Yhdysvalloissa.

Tulevaisuuden tutkimuksissa olisi mielenkiintoista selvittää toimiiko muiden Stora Enso -konsernin tytäryhtiön ohjaus ja kontrolli tässä tutkimuksessa havaittujen periaatteiden mukaisesti ja

samoja ohjaus- ja kontrollointivälineitä käyttäen. Teoriassa näin pitäisi olla, mutta esimerkiksi eri divisioonien valitsemien käytäntöjen välillä on varmasti eroja, joiden selvittäminen olisi mielenkiintoista toimintatapojen edelleen yhtenäistämiseksi ja parhaiden toimintatapojen jakamiseksi konsernin sisällä. Lisäksi Hofsteden kulttuuridimensiomallin toiminnan testaaminen ja mahdollinen alueellisten dimensioiden laatiminen suurien valtioiden eri osien välillä olisi mielenkiintoista. Esimerkiksi Yhdysvalloissa tämä olisi mahdollista suorittaa vaikkapa osavaltiokohtaisesti, koska valtavan valtion eri osien välillä olisi varmasti havaittavissa eroja arvoissa, asenteissa ja toimintatavoissa.

7. LÄHTEET

- Anthony Robert N. & Govindarajan Vijay 1994. *Management Control System*. Homewood, IL: Irwin.
- Anttila Veli-Pekka 1987. *Suomalaiset tytäryksiköt Isossa-Britanniassa ja Ranskassa: tarkasteltuna sekä emo- että tytäryrityksen näkökulmasta*. Vientikoulutussäätiö, Helsinki.
- Artto Eero, Koskela Markku, Leppiniemi Jarmo, Pitkänen Eero 1988. *Laskentatoimi tänään*. Gaudeamus, Helsinki.
- Awasthi Vidya N. & Chow Chee W & Wu Anne 2001. Cross-cultural differences in the behavioral consequences of imposing performance evaluation and reward systems: An experimental investigation. *The International Journal of Accounting*. 36. 291-309.
- Bartlett Christopher A. & Ghoshal Sumantra 1987. Managing Across Borders: New Organizational Responses. *Sloan Management Review*. Vol 28:4. 7-17.
- Birkinshaw Julian 1995. Developing Entrepreneurial Activity in Multinational Corporations. *Business Horizons*. May-Jun. 45-52.
- Birkinshaw Julian 1997. Entrepreneurship in Multinational Corporations: the Characteristics of Subsidiary initiatives. *Strategic Management Journal*. 18:3. 207-229
- Birkinshaw Julian & Hood N. 1998. Multinational Subsidiary Evaluation; Capability and Charter Change in Foreign Owned Subsidiaries. *Academy of Management Review*. 23:4. 773-795
- Birkinshaw Julian & Holm Ulf & Thilenius Peter & Arvidsson Niklas 2000. Consequences of perception gaps in the headquarters-subsidiary relationship. *International Business Review*. 9. 321-344.
- Bodnar George H. & Hopwood William S. 2001. *Accounting information systems, eighth edition*. Prentice Hall, New Jersey.

- Chiu J. S. & Chang D. L. 1979. Management accounting in Taiwan. *Management Accounting*. 60. 50-55.
- Chow Chee W. & Kato Yutaka & Merchant Kenneth A. 1996. The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a Japan vs. U.S. comparison. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 21:2/3. 175-192.
- Dent Jeremy F. 1991. Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16:8. 705-732.
- Drucker Peter F. 2001. *The practice of management*. Butterworth Heinemann, Oxford.
- Fisher Joseph G. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*. Vol 10, Supplement. 47-64.
- Gomez-Meija Luis R. & Palich Leslie E. 1997. Cultural diversity and the performance of multinational firms. *Journal of International Business Studies*. Vol 28:2. 309-335
- Hamilton Robert D & Taylor Virginia A. & Kashlak Roger J. 1996. Designing a Control System for a Multinational Subsidiary. *Long Range Planning*. 29:6. 857-868.
- Hamilton Robert D & Kashlak Roger J. 1999. National influence on multional corporation control system selection. *Management International Review* 39:2. 167-189.
- Harrison Graeme L. & McKinnon Jull L. 1999. Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*. 24. 483-506.
- Hassel Lars. 1991. Headquarter Reliance on Accounting Performance Measures in a Multinational Context. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 3:1. 17-37.
- Hofstede Geert. 1980. *Culture's consequences: international differences in vork-related values*. Sage Publications, Beverly Hills CA USA.

- Hofstede Geert. 1983. The cultural relativity of organizational practices and theories. *Journal of International Business Studies*. Fall. 14:2. 75-89.
- Hofstede Geert. 1984. *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Volume 5. Sage Publications, London UK.
- Hofstede Geert. 1991. *Cultures and Organizations – Software of the Mind*. McGraw-Hill Book Company Europe, Berkshire England.
- Hofstede Geert. 1994. Cultural constraints in management theories. *International Review of Strategic Management*. Vol 5. 27-48.
- Hulbert James M. & Brandt William K. 1980, *Managing the multinational subsidiary*. Praeger Publishers, New York.
- Kaplan Robert S. & Norton David P. 1996. The balanced scorecard: translating strategy into action. *Harvard Business Review*. Jan-Feb. 74:1. 75-85.
- Kasanen, Eero & Koskela, Markku & Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa & Virtanen, Kalervo 1996. *Laskentatoimen ja rahoituksen perustiedot*. KY-Palvelu Oy, Keuruu.
- Korhonen Pekka, Lehtonen Tapani, Niemi Eero, Salo Seppo, Woivalin Pentti 1996. *Talousmatematiikan ja tilastotieteen alkeita*. Kelan Tutkimuskeskuksen kirjapaino, Turku.
- Langfield-Smith Kim 1997. Management Control Systems and Strategy: a Critical Review. *Accounting, Organization and Society*. Vol 22:2. 207-232.
- Luostarinen R. 1980. *Kansainvälistyminen – yritysten keskeinen kasvustrategia 1980-luvulla*. Systemiryhmän julkaisuja A-1, Helsinki
- Macintosh Norman B. 1995. *Management accounting and control systems – An organizational and behavioral approach*. John Wiley & Sons Ltd, Chichester.
- Majala Reino 1993. *Laskentatoimen metodologiaa ja oppihistoriaa*. Luentomoniste S1/S2. Turun Kauppakorkeakoulu, Turku.

McKinnon Jill 1998. Reliability and validity in some strategies and tactics. *Accounting, auditing and accountability* 1998:1.

Mead Richard 1998. *International management. Second edition.* Blackwell Business, Oxford, England.

Miles R. & Snow C. 1978. *Organizational Strategy, Structure and Process.* McGraw-Hill. New York.

Mäkelä Kari-Pekka & Pastila Timo 1990. *Johdon tietojärjestelmät ja niiden käyttöönotto – kokemuksia Isosta-Britanniasta.* Teknologian kehittämiskeskus, Helsinki

Neilimo Kari & Uusi-Rauva Erkki 2001. *Johdon laskentatoimi, III uudistettu painos.* Edita, Helsinki.

Noerreklit Hanne & Schoenfeld Hanns-Martin W. 2000. Controlling Multinational Companies: An attempt to Analyze Some Unresolved Issues. *The International Journal of Accounting.* 3:35. 415-430.

Ould John 1992. *Controlling subsidiary companies, second edition.* Woodhead-Faulkner Ltd, Cambridge.

Radebaugh Lee H. & Gray Sidney J. 1993. *International Accounting and Multinational Enterprises.* Third Edition. John Wiley & Sons. New York.

Riistama Veijo & Jyrkkiö Esa 1999. *Operatiivinen laskentatoimi – perusteet ja hyväksikäyttö.* WSOY, Porvoo.

Sargeant Lee W. 1990. Strategic planning in a subsidiary. *Long range planning.* 23:2. 43-54.

Scapens Robert W. 1990. Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British accounting review* 1990:22. 259-281.

Simons Robert. 1995. Control in an Age of Empowerment – How can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprisws? *Harward Business Review*. MAR/APR. Vol 73:2. 80-88.

Snell Scott A. 1992. Control Theory in Strategic Human Resource Management: the Mediating Effect of Administrative Information. *The Academy of Management Journal*. JUN. Vol 35:2. 292-327.

Stenberg Esa 1992. *Steering of foreign subsidiaries. An analysis of steering system development in six Finnish companies*. HKKK, Helsinki.

STT 2001. Kauppalehti 26.01.2001, s. 9

Tenhunen Lauri 1996. *Yrityksen taloudellinen ohjaus – teoriaa ja käytäntöä*. Tampereen Yliopiston jäljennepalvelu, Tampere.

Vernon Raymond & Wells Louis & Rangan S. 1996. *The Manager in the International Economy*. 7th Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ, USA.

Liite 1 - luettelo kuvioissa 8 ja 9 käytetyistä lyhenteistä

ARA	Arabiankieliset valtiot (Egypti, Irak, Kuwait, Libanon, Libya, Saudi-Arabia ja Arabiemiirikuntien liitto.
ARG	Argentina
AUL	Australia
AUT	Itävalta
BEL	Belgia
BRA	Brasilia
CAN	Kanada
COL	Kolumbia
COS	Costa Rica
DEN	Tanska
EAF	Itä-Afrikan valtiot (Etiopia, Kenia, Tansania ja Zambia)
EQA	Ecuador
FIN	Suomi
FRA	Ranska
GBR	Iso-Britannia
GER	Saksa (silloinen Länsi-Saksa)
GRE	Kreikka
GUA	Guatemala
HOK	Hong Kong
IDO	Indonesia
IND	Intia
IRA	Iran
IRE	Irlanti
ISR	Israel
ITA	Italia
JAM	Jamaika
JPN	Japani
KOR	Etelä-Korea
MAL	Malesia
MEX	Meksiko
NET	Hollanti
NOR	Norja
NZL	Uusi-Seelanti
PAK	Pakistan
PAN	Panama
PHI	Filippiinit
POR	Portugali
SAF	Etelä-Afrikka
SIN	Singapore
SPA	Espanja
SWE	Ruotsi
SWI	Sveitsi
TAI	Taiwan
THA	Thaimaa
TUR	Turkki
URU	Uruguay
USA	Yhdysvallat
VEN	Venezuela
YUG	Jugoslavia (silloinen)

Liite 2. Corenso NA:n kartonkikone #13:sta pikatulosraportti

Corenso United Oy Ltd

**CORENNO N-A BOARD
OPERATIVE PROFITABILITY**

July 2002

06.08.2002

1000 EUR

	Month		Cumulative		Year total	
	Actual	Budget	Actual	Budget	Estimate	Budget
SALES TOTAL	1 436	1 452	9 454	10 165	17 410	17 431
- Transportation costs	-23	-11	-110	-77	-127	-127
- Commission costs	0	0	0	0	0	0
SALES AT MILL PRICE	1 412	1 441	9 344	10 089	17 283	17 304
+/-Change in product inv.	6	0	19	0	0	0
- Variable costs	-445	-520	-2 488	-3 457	-5 984	-5 992
GROSS MARGIN	974	921	6 875	6 631	11 298	11 312
+ Other operating income	0	0	0	0	0	0
- Fixed costs	-686	-573	-4 775	-4 009	-6 870	-6 879
OPERATING MARGIN (EBITDA)	287	348	2 100	2 622	4 428	4 433
- Depreciation acc. to plan	-159	-181	-1 250	-1 265	-2 171	-2 174
OPERATING PROFIT before goodwill	128	168	850	1 357	2 257	2 259
- Depreciation on goodwill	-35	-38	-273	-275	-466	-467
OPERATING PROFIT after goodwill	94	129	577	1 082	1 791	1 793
- Cost of capital	-174	-205	-1 361	-1 445	-2 310	-2 462
MGMT ACC. NET PROFIT	-81	-76	-784	-363	-519	-669
Operating profit %, before goodwill	8,9	11,5	9,0	13,3	13,0	13,0
Operating profit %, after goodwill	6,5	8,9	6,1	10,6	10,3	10,3
Operating capital, before goodwill	8 194	10 475	9 367	10 505	9 527	10 480
Operating capital, after goodwill	16 096	18 912	17 949	19 059	17 768	18 937
ROCE % before goodwill	18,8	19,2	15,6	22,1	23,7	21,6
ROCE % after goodwill	7,0	8,2	5,5	9,7	10,1	9,5
Invoicing Coreboard, tonnes	2 801	2 873	18 258	20 111	34 474	34 474
Production Coreboard, tonnes	2 852	2 873	18 687	20 111	34 474	34 474
Product inventory Coreboard, tonnes	361	0	361	0	0	0
Investments			141	1 196	1 918	2 055

Liite 3. Corenso konserni, kuukausittainen hylsyteollisuusvertailu

Corenso United Oy Ltd

TUBES TOTAL, CUMULATIVE

July 2002

16.09.2002

1000 EUR

	FIN	GER	UK	ESP	HOL	SWE	USA	CHI	TOTAL
SALES TOTAL	18 742	9 678	12 969	4 554	4 213	10 983	15 013	1 346	77 498
-Transportation costs	-458	-472	-1 212	-363	-316	-438	-318	-60	-3 637
-Commission costs	0	-9	0	-140	-13	-9	0	0	-171
MILL NET	18 284	9 197	11 757	4 052	3 884	10 535	14 694	1 286	73 689
+/-Change in product inv.	-3	96	158	-54	-77	-222	230	-8	121
-Variable costs	-12 352	-4 993	-7 864	-2 688	-1 701	-4 989	-8 493	-750	-43 830
GROSS MARGIN	5 928	4 300	4 051	1 310	2 106	5 325	6 432	529	29 980
+Other operating income	67	61	1	0	0	0	211	4	344
-Fixed costs	-4 266	-3 443	-5 878	-761	-1 858	-2 724	-6 679	-373	-25 981
OPERATING MARGIN (EBITDA)	1 729	918	-1 825	549	248	2 601	-36	160	4 343
-Depreciation	-308	-266	-559	-108	-131	-337	-448	-79	-2 235
OPERATING PROFIT bef. goodwill	1 422	652	-2 384	440	118	2 263	-484	81	2 108
-Depreciation on goodwill	-54	-25	-2 435	-997	0	-1 179	-226	0	-4 916
OPERATING PROFIT after goodwill	1 367	627	-4 819	-557	118	1 085	-710	81	-2 808
-cost of capital	-518	-560	-285	-266	-167	-2 151	-1 196	-175	-5 319
MA PROFIT	849	67	-5 104	-823	-49	-1 067	-1 906	-94	-8 127

Invoicing , tonnes	19 252	11 780	17 501	6 703	3 910	12 397	11 362	2 079	84 984
Production, tonnes	19 289	11 956	17 702	6 625	3 822	12 348	11 559	2 001	85 302
Average mill price eur / tonne	950	781	672	604	993	850	1 293	618	867
Variable costs eur / tonne	641	410	435	414	465	422	715	378	512
Gross margin eur / tonne	307	360	229	198	551	431	556	264	351
Fixed costs eur / tonne	221	288	332	115	486	221	578	186	305
Depreciation eur / tonne	16	22	32	16	34	27	39	39	26
Operating profit bef. goodwill eur / tonne	74	55	-136	66	30	183	-43	39	25
Personnel (average)	104	112	150	33	59	64	97	66	685
Sales keur / person, yearly	309	148	148	237	122	294	265	35	194
Gross margin keur / person, yearly	98	66	46	68	61	143	114	14	75
Op.profit bef. goodwill keur / person, yearly	23	10	-27	23	3	61	-9	2	5
Production tonnes / person, yearly	318	183	202	344	111	331	204	52	213

COMPANY/UNIT:
DATE:

CORENCO NORTH AMERICA
16.8.2002

INVESTMENTS, 1000 KUSD
7/2002

	Investment id/year	Latest approved	Latest estimate	New projects from allocation 2002	USED		ESTIMATE			Final analyses	Share of environm. protection	
					From the beginning of investment	1-7/2002	8-12/2002	TOTAL 2002	2003			2004-
CORENCO NORTH AMERICA STRATEGIC												
Group's allocation total		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
DEVELOPMENT INVESTMENTS Cores												
Winding Line	07-0300	2 000,00	2 000,00	2 000,00	71,58	71,58	1 928,42	2 000,00				
#13 Rewinder	13-0200	4 000,00	4 000,00	4 000,00			750,00	750,00	3 250,00			
Development investments total		6 000,00	6 000,00	6 000,00	71,58	71,58	2 678,42	2 750,00	3 250,00	0,00		
REPLACEMENT INVESTMENTS Cores												
Ergonomic improvment	07-0289	45,18	45,18		45,18							
Ergonomic improvment-Part 2	07-0299	53,44	53,44		6,10	5,98	47,34	53,32				
Steam humidification	07-0297	44,65	23,39		23,39	4,78	0,00	4,78				
Cores total		143,27	122,00	0,00	74,67	10,76	47,34	58,10	0,00	0,00		
#13												
Increase decker capacity	13-0270	223,50	267,15		267,15	0,22	0,00	0,22				
Operator terminal replacement	13-0251	0,00	118,86		108,58	17,50	10,28	27,78				
Barrier screen replacement	13-0252	144,40	151,00		102,15	11,40	48,85	60,25				
Pre-separator	13-0284	19,90	45,99		45,99	27,30	0,00	27,30				
PH control	13-0289	11,01	12,50		10,18	7,14	2,32	9,46				
Shower top left	13-0292	19,95	21,12		21,12	5,64	0,00	5,64				
Fuller Pulper Rotor	13-0293	0,00	34,39		34,39	34,39	0,00	34,39				
P&I pupm. Separators	13-0297	124,90	137,00	108,00	82,18	34,18	54,82	89,00				
Dehydrator system	13-0300	85,06	90,00	90,00			90,00	90,00				
#13 total		628,72	878,00	198,00	671,73	137,78	206,27	344,05	0,00	0,00		
Replacement investments total		771,99	1 000,00	198,00	746,40	148,54	253,61	402,15	0,00	0,00		
Division's allocation total		6 771,99	7 000,00	6 198,00	817,98	220,12	2 932,03	3 152,14	3 250,00	0,00		
INVESTMENTS TOTAL		6 771,99	7 000,00	6 198,00	817,98	220,12	2 932,03	3 152,14	3 250,00	0,00		

Leasing	0,00	0,00	0,00
Investments from division's allocation	-6 198,00	-220,12	-3 152,14 -3 250,00 0,00
Allocations given	0,00	0,00	0,00
Transfer from previous year	0,00	204,14	204,14
Allocations received	7 043,76	7 043,76	7 043,76
FREE ALLOCATION	845,76	7 027,79	4 095,76 -3 250,00 0,00

Planned projects:

Break down of given allocations:

Break down of received allocations:
eMail 14.02.2002/LP 293,49
eMail 02.05.2002/LP 6 750,27
7 043,76

Transfer from previous year
Transfer from SENA 204,14
204,14

Liite 5. ASKI tietokanta

http://askisrv1.storaenso.com/ - Microsoft Internet Explorer

File Edit View Favorites Tools Help

Back Forward Stop Search Favorites Media Print Mail News Groups People

Address http://askisrv1.storaenso.com Go Links

CORENSO UNITED OY LTD

new main comp expand collapse help search

Main Company

Core Companies

Coreboard Companies

Laboratory

Core Company Visit Reports

Coreboard Company Visit Reports

Core Customer Machinery

Coreboard Competitor Machinery

Core Market

Coreboard Market

R&D


Personal Distribution List

Main company name	Country	Group
3M (Minnesota Mining & Mfg) Company	US United States of America	
Abbitibi Consolidated	USA+CANADA	
ABZAC	FR France	
AEP	NL Netherlands	
Aqfa-Gevaert	BE Belgium	
Ahlström Alcore (under construction)	FI Finland	
AKRA	MX Mexico	
Alcan Fab Europe	GB United Kingdom	
Amcor	AU Australia	
American Paper Products Co., Inc.	US United States of America	
Anker Teppiche	DE Germany	
API Group	GB United Kingdom	
Ario Wiggins Group	GB United Kingdom	
ASP Packaging Ltd	GB United Kingdom	
ASSI DOMAN	SE Sweden	
Automated Packaging Services Ltd	GB United Kingdom	
Autotype International Limited	GB United Kingdom	
Azon	GB United Kingdom	
Berkshire Packaging Supplies	GB United Kingdom	
Bischof and Klen	GB United Kingdom	
BPB	GB United Kingdom	
bpi (British Polythene Industries)	GB United Kingdom	
British Vita	GB United Kingdom	

Internet

98% 13:59

Liite 6. Coral tietokanta



AdHoc Analysis

SalesPrice

2002

NORTH AMERICA

All Products

USD

Actual

Update

Views:

Core

Ad Hoc Analysis

Profit Statement

Cost Structure

Product Analysis

Customer Analysis

Customer Ranking

Coreboards

Other

	Year total	January	February	March	April	May	June	July	August	September	October
USA	13,054,771	1,985,009	1,714,715	1,963,065	1,852,492	1,873,289	1,795,760	1,870,443	-	-	-
TAYMARK INC	11,939	4,735	3,441	1,173	1,616	-	-	973	-	-	-
ARROWHEAD ATHLETICS	69,108	10,824	1,659	12,710	9,704	11,276	1,760	21,175	-	-	-
AVERY DENNISON	14,964	2,082	1,317	2,065	3,777	1,785	2,091	1,847	-	-	-
CFC INTERNATIONAL INC	88,940	14,994	7,903	15,517	11,584	12,544	14,838	11,560	-	-	-
C & H PACKAGING	27,302	6,313	4,557	7,896	5,786	145	-	2,605	-	-	-
HERFF JONES PHOTOGRAPHY DIV.	1,580	1,171	-	410	-	-	-	-	-	-	-
CURRENT INC	6,408	-	-	-	6,408	-	-	-	-	-	-
CUSTOM TAPES	5,818	-	-	-	-	-	5,818	-	-	-	-
PRINTPACK INC/RHINELANDER	75,938	6,331	12,810	12,667	11,947	13,210	12,853	6,122	-	-	-
DAYDOTS INTERNATIONAL INC	39,909	5,631	4,915	6,919	5,832	5,041	5,019	6,552	-	-	-
A B DICK COMPANY	579	-	579	-	-	-	-	-	-	-	-
ESPE MANUFACTURING CO	1,146	1,146	-	-	-	-	-	-	-	-	-
EAGLE PRINTING COMPANY	1,254	339	-	394	-	-	521	-	-	-	-
MEAD PAPER - (ESCANABA)	791,532	111,963	111,962	110,115	101,930	131,824	101,934	121,804	-	-	-
GENERAL											

Done

Local intranet

Start

Inb...

CO...

Ent...

M...

Ohj...

joh...

Mic...

CO...

98%

13:54